

جامعة مولود معمري - تيزي وزو
كلية الحقوق والعلوم السياسية

الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم
تخصص: القانون

تحت إشراف الأستاذ الدكتور

بودريوه عبد الكريم

من إعداد الطالبة

بلول فehme

لجنة المناقشة

أ.د. معاشو عمار، أستاذ، جامعة مولود معمري - تيزي وزو ----- رئيسا
أ.د. بودريوه عبد الكريم، أستاذ، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية ----- مشرفا ومقررا
د. واضح رشيد، أستاذ محاضر قسم (أ)، جامعة مولود معمري - تيزي وزو ----- ممتحنا
د. محمودي عبد العزيز، أستاذ محاضر قسم (أ)، جامعة البليدة (2) ----- ممتحنا
د. قاشي علال، أستاذ محاضر قسم (أ)، جامعة البليدة (2) ----- ممتحنا

تاريخ المناقشة: 2020 /07/07

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{وَمَا أَرْسَلْنَا قَبْلَكَ إِلَّا رِجَالًا نُوْحِي إِلَيْهِمْ فَاسْأَلُوا أَهْلَ الذِّكْرِ إِنْ كُنْتُمْ لَا تَعْلَمُونَ}

في الآية 7 من سورة الأنبياء

{الَّذِي خَلَقَ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضَ وَمَا بَيْنَهُمَا فِي سِتَّةِ أَيَّامٍ}

ثُمَّ اسْتَوَى عَلَى الْعَرْشِ الرَّحْمَنُ فَاسْأَلْ بِهِ خَيْرًا}

الآية 59 من سورة الفرقان

{قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي}

وَاخْلُلْ عُقْدَةً مِنْ لِسَانِي يَفْقَهُوا قَوْلِي}

الآية من 25 إلى 28 من سورة طه

إهداء

أهدي هذا العمل:

إلى روح والدتي الطاهرة أسكنها الله فسيح جناته

إلى روح جدتي وابن عمي ياسين أسكنهما الله فسيح جناته

إلى أبي العزيز الذي ساندني وشجعني لإتمام هذا العمل،

أسأل الله أن يحفظه ويمدّه الصحة والعافية

إلى إخوتي وكل أفراد العائلة

إلى زملائي أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة بجاية

كلمة شكر وتقدير

الحمد والشكر لله عز وجل الذي وفقني في إتمام هذا العمل

اعترافاً بالفضل والجميل ،

أتقدم بخالص شكري وامتناني إلى أستاذي الدكتور

بودريوه عبد الكريم

الذي تفضل بالإشراف على هذه الأطروحة بصدور رحب ، وتعهدا بالتصويب

ورافقني بتوجيهاته ونصائحه القيمة طيلة مراحل إنجازها

فجزاه الله عني كل خير

كما أتقدم بشكري وتقديري إلى أعضاء اللجنة المحترمة

على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة

بلول فهيمة

Liste des principales abréviations

قائمة أهم المختصرات

أولا : باللغة العربية

ج.ر.ج.ج.د.ش	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
ص.ص	من الصفحة إلى الصفحة
د س ن	دون سنة النشر

ثانيا : باللغة الأجنبية

AJDA	Actualité Juridique du D roit A ministratif
DGI	D irection G énérale des Impôts
Ibid	(Ibidem) au même endroit
LGDJ	L ibraire G énérale de D roit et de J urisprudence
Op. Cit	(Opere Citato) référence P récedemment C itée
P.P	De la P age jusqu'à la P age
PUF	P resses U niversitaires de F rance
RJF	R evue de J urisprudence F iscale
UFR	U nités de F ormation et de R echerche

مقدمة

تحرص مختلف دول العالم على ضرورة إيجاد نظام ضريبي فعّال يضمن تحقيق أغراض الضريبة على مختلف المستويات، وتعمل هذه الدول على تكريس سياستها الضريبية لضمان تحقيق أهدافها، فلم تعد الضريبة تلعب فقط دوراً تقليدياً في سد النفقات العمومية بل أصبحت أداة هامة في يد الدولة تستعملها لتحقيق مختلف سياساتها.

تُجسد الدولة نظامها الضريبي عن طريق إصدار العديد من التشريعات الضريبية التي تنطوي تحت مصطلح القانون الضريبي، الذي يعتبر فرع من فروع القانون العام، يربط هذا القانون بين طرفين ضروريين لتحقيق أغراض الضريبة، هما الإدارة الجبائية؛ باعتبارها مُمثّلة للدولة التي تسعى لتحصيل مختلف الأداءات لصالح الخزينة العمومية⁽¹⁾، والخاضع للضريبة⁽²⁾؛ باعتباره الملزم بتسديد هذه الأداءات كما هي مقررة قانوناً.

يسعى المشرع لإقامة توازن بين المصالح التي تبدو متعارضة، مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة المكلف بالضريبة، بوضع قوانين تكفل حقوق الخزينة العمومية وتكفل في الوقت ذاته حقوق المواطن وتخفف عنه عبء الضريبة⁽³⁾، لكنه بالمقابل منح للإدارة الجبائية مجموعة من الامتيازات تمارسها باعتبارها سلطة عامة تسعى كأصل لتحقيق مصلحة عامة.

نظراً لأهمية وتعقيد المجال الضريبي بصفة خاصة، تمّ إصدار ترسانة من النصوص القانونية التي تتضمن مختلف أنواع الضرائب، كيفية دفعها وشروط الخضوع لها، وإجراءات تسوية النزاعات التي تطرأ بسبب تطبيق هذه القوانين بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، حيث يعد احتمال ظهور نزاع بين الطرفين من الأمور البديهية التي قد تنتج عن أية علاقة تربط بين طرفين، مهما كان مجالها، على هذا الأساس سعى المشرع إلى ضبط مختلف الإجراءات والمراحل التنازعية التي قد تنشأ أثناء مباشرة الإدارة الضريبية لإجراءات فرض الضريبة وتحصيلها.

فمن أجل حماية مبدأ المشروعية الضريبية، ينبغي على الإدارة الجبائية باعتبارها تمثّل الدولة أن تسعى إلى التطبيق السليم للنصوص الجبائية، لما قد ينتج من نزاعات في حالة عدم احترام هذا

(1) يعود أصل مصطلح الجباية إلى كلمة (fiscal) المشتقة من اسم (fisc) المقتبس من الكلمة اللاتينية (fiscus) التي تعني القفة التي تُجمع فيها الأموال العامة، وأصبحت مع مرور الوقت تدل على الإدارة المسؤولة عن الضرائب، راجع:

- لعمارة محامد فاطيمة، "إشكالية ترجمة المصطلحات الضريبية (دراسة تطبيقية)"، مجلة التدوين، مخبر الأنساق، البنات، النماذج والممارسات، جامعة وهران (2)، العدد الثاني عشر، 2019، ص. 299.

(2) تختلف التسميات الدالة على المكلف بالضريبة بالنظر إلى طريقة ترجمة المصطلح (contribuable) فهناك من التشريعات التي تستعمل مرادف الخاضع للضريبة، الممول، دافع الضريبة أو المكلف بالضريبة، أما المشرع الجزائري فقد استعمل هذا المصطلح الأخير.

(3) أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر- باتنة، 2012/2013، ص. 277.

المبدأ، الأمر الذي سيؤدي إلى المساس بحقوق المواطن المكلف بالخضوع للضريبة، ويمس أيضا بمختلف المبادئ التي تقوم عليها الضريبة⁽¹⁾.

يهدف مرفق القضاء من جهته إلى تحقيق العدالة وتكريس دولة القانون من خلال العمل على تطبيق محتوى النصوص التشريعية التي تكرر مبدأ المشروعية، مما يستوجب على القاضي أن لا يحكم بعلمه الشخصي عندما تعترضه قضايا يغلب عليها الطابع التقني والعلمي.

يعتبر الحق في اللجوء إلى القضاء من أهم الحقوق المنصوص عليها دستوريا، وتتجسد ممارسة هذا الحق في شكل دعوى ترفع أمام الجهة القضائية من طرف صاحب المصلحة، باعتبارها الوسيلة المخولة له قانوناً لتقدير حقه أو حمايته، فله الحق أن يستعملها أو لا يستعملها⁽²⁾.

يكثف النزاع الضريبي بأنه نزاع ذو طبيعة إدارية بامتياز، سواء في مرحلته الإدارية، أو القضائية بوجود الإدارة طرفاً في هذا النزاع، مما يبرر انتماء المنازعة الضريبية إلى منازعات القضاء الإداري وتعتبر هذه المنازعة المجال الحي أين يجد القاضي الإداري نفسه أمام إشكالات حقيقية من حيث ادعاءات المكلف بالضريبة ودفع الإدارة الضريبية، خاصة فيما يتعلق بتأسيس الضريبة من عدمها ومن حيث صحة العمليات الحسابية التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية لتقدير الضريبة الواجبة للتسديد في حالة الشك من تصريحات المكلف بالضريبة.

تتميز المنازعة الضريبية في الجزائر بميزتين، باعتبار أن تسوية هذه المنازعات ينفراد بها القاضي الإداري، مما يقضي على إشكالية تنازع الاختصاص القضائي من جهة، والاستفادة من نظام إجرائي خاص لتسوية هذه المنازعات بموجب صدور القانون الإجرائي الذي يسهل الإجراءات التنازعية لتسوية هذه الخصومة، من جهة أخرى⁽³⁾.

يحتل نظام الإثبات أهمية خاصة لدى القاضي الإداري، بل هو أساس ومحور تشكّل قناعته فلا يوجد حق دون إثبات، وكما يقال أن الحق بلا دليل كمن لا حق له، والتحقق باعتباره آلية تسهل وتساهم في إثبات الحقوق أو تقييدها، وله أهمية بالغة خاصة في المجال الضريبي، فعبي الإثبات في

⁽¹⁾ تحرص مختلف دساتير الدول على إقرار أهم المبادئ التي تقوم عليها الضريبة وتعمل جاهدة لتحقيقها، كما فعل المؤسس الدستوري الجزائري الذي حرص على تكريس مبدأي المساواة والشرعية أثناء فرض الضريبة، كما جاء ذلك في نص المادة 78 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438، مؤرخ في 07/12/1996، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، ج.ج.د.ش عدد 76، صادر في 08/12/1996، معدل ومتمم بالقانون رقم 02-03، مؤرخ في 10/04/2002 ج.ج.د.ش عدد 25، صادر في 14/04/2002، والقانون رقم 08-19، مؤرخ في 15/11/2008، ج.ج.د.ش عدد 63، صادر في 16/11/2008، وبالقانون رقم 16-01، مؤرخ في 06/03/2016، ج.ج.د.ش عدد 14، صادر في 07/03/2016.

⁽²⁾ العربي وردية، انقضاء الدعوى الإدارية بغير الفصل في الموضوع، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، 2017/2016، ص. 13.

⁽³⁾ YELLES CHAOUACHE Bachir, « le juge fiscal en Algérie », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 09, 2008, P. 120.

المادة الضريبية بصفة خاصة والإدارية بصفة عامة، موزع بين المكلف والإدارة الضريبية، باعتبار أن هذه الأخيرة قد تحوز دليلاً يخدم الخصومة الضريبية، من هنا يكون دور القاضي إيجابياً، لأنه يقوم بالموازنة بين الطرفين من أجل البحث عن الدليل وهذا من منطلق تحقيق العدالة والمساواة بين الطرفين أثناء مرحلة التقاضي، تمهيدا للفصل في هذه الخصومة التي تفرض على القاضي إيجاد حل للمعادلة القائمة على ضرورة حماية المال العام من جهة والملكية الخاصة من جهة أخرى.

تتميز عملية الإثبات القضائي بالصعوبة بالنظر إلى دور أطراف الخصومة والأساس الذي اعتمده كل خصم من أجل تبرير موقفه، على اعتبار أن كل طرف يعتبر نفسه محق في كل طلباته، وأن كل الأدلة التي يقدمها هي المفيدة والصحيحة لإثبات ما يدعيه، بمعنى أنه يرى الحقيقة كما يحلوه⁽¹⁾.

يختلف دور القاضي الإداري عن القاضي العادي من خلال السلطة التقديرية الواسعة الممنوحة للقاضي الإداري لاتخاذ أي إجراء يراه ضرورياً من أجل الفصل في المنازعة الإدارية، بالنظر لخصوصية هذه المنازعة المستمدة من خصوصية نشاط الإدارة بصفة عامة، مما يجعل القاضي الإداري يقوم بفحص الوقائع موضوع الإثبات وتقدير وسائل التحقيق التي يراها مناسبة وضرورية على أساس أن الإثبات في المجال الإداري موزع بين الأطراف والقاضي، فالمدعي يقدم أدلته التي يحتج بها والمدعى عليه يفند تلك الأدلة، ليتدخل القاضي للتأكد من حقيقة وصحة هذه الأدلة عن طريق اتخاذ إجراءات التحقيق اللازمة للإثبات⁽²⁾.

تكتسي عملية التحقيق للفصل في الدعوى الضريبية أهمية بالغة، خاصة عندما يتدخل القاضي الإداري من أجل توجيه التحقيق واتخاذ مختلف الإجراءات التي يراها ضرورية للفصل في الدعوى الضريبية التي تمتاز بالتعقيد بسبب طابعها التقني، ولا يكون أمام القاضي إلا الأمر بأي إجراء تحقيقي يراه ضرورياً للفصل في الدعوى ضماناً للحفاظ على حقوق كل طرف لاسيما المكلف بالضريبة الذي يكون في موقف ضعيف بالنظر إلى مختلف الامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية.

أورد المشرع الجزائري عدة تدابير للتحقيق ومنح للقاضي السلطة التقديرية الواسعة في استعمال أية وسيلة يراها مناسبة ومفيدة لحسم المواقف المتناقضة لأطراف الخصومة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأدلة المقدمة من طرف الخصوم لإثبات مزاعمهم.

تعتبر الخبرة القضائية من وسائل التحقيق التي ظهرت بظهور الجهاز القضائي بشكل نظام مستقل، فلم يبرز هذا النظام بصفة مباشرة، وإنما ظهر كإجراء في المنظومة الرومانية بسبب كثرة المسائل الشائكة التي تستوجب تدخل خبير، وقد تم إصدار مراسيم رومانية تمنح للقاضي الاستعانة

⁽¹⁾ هناك من الفقهاء من عبّر عن هذه الأنانية في مجال الإثبات:

« Ce que l'homme appelle vérité, c'est toujours sa vérité, c'est - à - dire l'aspect sous lequel les choses lui apparaissent ». **Voir** : - **MEKKI Mustapha**, « preuve et vérité », *Journées internationales d'Amsterdam*, Belgique, 2013, P. 110, [En ligne] : www.mekki.fr, (consulté le 15/10/2016), P. 27.

⁽²⁾ **DEBBASH C**, *Contentieux Administratif*, 2^{ème} éd. Dalloz, Paris, 1978, P. 81.

بخبير، كالمرسوم رقم 24 الذي يسمح باللجوء إلى الخبير لتقدير إيجار الأراضي⁽¹⁾، مع أنَّ أهمية هذه الوسيلة لم تبرز كثيراً، ولم تكون محل للأمر بها إلا في حالات خاصة، بالنظر إلى طبيعة النزاعات التي لا تحتوي على مسائل علمية أو تقنية بسبب عدم ظهور وتطور مختلف العلوم، إلا ما يتعلق بعلم المحاسبة الذي كان يحتل مكانة هامة لكون أغلب المعاملات المالية والتجارية تتضمن تقييمات وعمليات حسابية.

كما عُرف نظام الخبرة في الشريعة الإسلامية تحت مصطلح "الخارص"⁽²⁾، بمعنى الخبير الذي يقوم بتقدير وتقييم الثمار التي مازالت على الأرض لمعرفة مقدار الزكاة المفروضة عليها، وكان الرسول «صلى الله عليه وسلم» يُرسل "عبد الله بن رواحه" إلى يهود خيبر ليخبرهم عليهم الدخل حتى يقدر عليهم الجزية⁽³⁾.

أصبحت الخبرة القضائية تحتل مكانة هامة في العمل القضائي، يُعمل بهذا الإجراء من أجل إثبات الحقوق التي تكون محل دعاوى قضائية، لاسيما مع التطور العلمي والتقني الذي تعرفه مختلف المجالات خاصة في السنوات الأخيرة⁽⁴⁾، وإذا كان المبدأ العام يقضي أنَّه يجب على القاضي أن يكون مُلمّاً وعالماً بالمسائل القانونية، ويجتهد في هذا الإطار من أجل تحليل النصوص القانونية وتكييف الوقائع التي تُعرض عليه، فإنَّه ليس هنالك ما يلزمه أن يكون مُلمّاً بالعلوم الأخرى كالطب، الهندسة والمحاسبة... إلخ

فهذا الفراغ المعرفي بالنسبة للتخصصات العلمية يجعل القاضي عاجزاً عن الخوض في هذه المسائل للتمييز بين الإدعاءات الصحيحة والكاذبة المقدمة من الخصوم لتبرير مواقفهم المتناقضة، الأمر الذي يستدعي بالضرورة اللجوء إلى خبرة فنية من أجل توضيح هذه العمليات للقاضي المقرر الذي لا تتوفر لديه هذه المكتبة لتقدير الوقائع، فالخبرة وسيلة لتعزيز أدلة الإثبات في الدَّعوى، وليست دليلاً بحد ذاته، فهي وسيلة تساعد القاضي في حسم الدَّعوى فحسب.

تستدعي عملية البحث عن الحقيقة القضائية في مادة الضرائب تدخل ثلاثة فاعلين أساسيين القاضي باعتباره ممثلاً عن الجهاز القضائي للبحث عن هذه الحقيقة يمارس سلطة لا يمكن أن تكون مشروعة دون معرفة الحقيقة، فالدليل العلمي يقوِّي مشروعية الدليل القضائي، وأطراف الخصومة

(1) سيد أحمد محمود، النظام الإجرائي للخبرة القضائية في المواد المدنية والتجارية (وفقاً للقانونين المصري والكويتي)، دار الكتب القانونية، القاهرة، 2008، ص. 05.

(2) تعني كلمة (الخَرْصُ) التقدير عن طريق التخمين، راجع:

- خنوش سعيد، "الخبرة القضائية من المنظور الشرعي والقانوني"، مجلة الصراط، كلية العلوم الإسلامية، جامعة الجزائر (1)، العدد الأول، 2015، ص. 155.

(3) سيد أحمد محمود، مرجع سابق، ص. 13.

(4) راجع للمزيد حول تطوّر نظام الخبرة القضائية:

- واصل محمد والهلالى حسين بن علي، الخبرة الفنية أمام القضاء، (دراسة مقارنة)، المكتب الفني، عمان، 2004، ص. 27.
- CHAUVAUD Frédéric avec collaboration de DUMOULIN Laurence, *Experts et expertise judiciaire en France, XIXe et XXe Siècles*, Presses universitaires de Rennes, Paris, 2003.

باعتبارهم الحائزين لمختلف الوثائق والأدلة المتعلقة بموضوع المنازعة، بالإضافة إلى الخبير القضائي لكونه مكلف بالبحث عن الحقيقة التقنية في حالة عدم تمكن أطراف الخصومة من إقناع القاضي بحقيقة النزاع.

تعتبر قواعد المحاسبة من المجالات التي تُستعصى على القاضي وتحتاج إلى خبرة خاصة للوقوف على أعمال الجرد والميزانية وتحديد الأرباح والخسائر⁽¹⁾، هذا ما يبرر لجوء القاضي الإداري أثناء فصله في المنازعة الضريبية إلى الاستعانة بخبير مختص فقط في مجال المحاسبة من أجل إعداد تقرير خبرة يرتبط دائما بالمسائل المالية وقواعد المحاسبة، لأنه يتكفل بإجراء مختلف الحسابات وتحديد نسبة الضريبة الواجب أدائها، أو تحديد مدى صحة العمليات الحسابية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.

فالخبرة إجراء من إجراءات التحقيق يعهد به القانون إلى شخص مختص يسمى خبير، وهذا الأخير تكون له دراية فنية بمسألة خاصة من المسائل التي تتطلبها دعوى قائمة، فهو بذلك يعد من أعوان القضاء حيث يضع النتائج التي انتهى إليها في تقريره تحت يد القاضي حتى يتسنى له الوقوف على حقيقة النزاع المعروض أمامه وتكوين فكرة بشأنه.

عرف نظام الخبرة القضائية في الجزائر مرحلتين أساسيتين، فقد أقرّ المشرع الجزائري بهذا النظام ضمن قانون الإجراءات المدنية الملغى في المواد من 47 إلى 55⁽²⁾، أين اعتمد تقريبا بنقل كل الأحكام المتعلقة بهذا الإجراء أو مختلف الإجراءات الأخرى من التشريع الفرنسي، وهذا ليس بجديد على موقف المشرع الجزائري الذي سائر النظام القضائي الفرنسي وبالع في الاعتماد على النقل الحرفي للنصوص القانونية من هذا التشريع.

أمّا بعد صدور القانون الإجرائي الساري المفعول⁽³⁾، فرغم إلغاء القانون الإجرائي القديم وبتفحصنا لمختلف الأحكام التي جاء بها القانون الجديد في المواد من 125 إلى 145 منه، لا نجد الكثير من الاختلاف عمّا كان عليه الأمر في ظل القانون الملغى، لاسيما كيفية ممارسة هذا الإجراء والمبادئ العامة التي يقوم عليها.

هذا بالنسبة للقانون الإجرائي العام، أمّا ما يتعلق بنظام الخبرة في مادة الضرائب فعرف مرحلتين، فقد كان هذا الإجراء يمارس تحت إشراف عون تابع لإدارة الضرائب، كما نصت عليه المادة

(1) واصل محمد والهلالي حسين بن علي، مرجع سابق، ص. 51.

(2) أمر رقم 66-154، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج. ر.ج.د.ش. عدد 47، صادر في 09 جوان 1966 (ملغى).

(3) قانون رقم 08-09، مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر.ج.د.ش. عدد 21، صادر في 23 أفريل 2008.

400 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976⁽¹⁾، أمّا بصدور قانون المالية لسنة 1992⁽²⁾، فقد تمّ تعديل الكثير من الأحكام التي تضبط الخبرة الضريبية، وأقرّت المادة 341 منه، على أنّ الخبرة القضائية في المادة الجبائية تُنجز تحت إشراف خبير قضائي، كما هو الأمر بالنسبة للقواعد العامة للخبرة .

يتمثّل السبب الذي جعل المشرّع الضريبي يعيد النّظر في الأحكام المتعلقة بإجراء الخبرة، بالنّظر إلى عدم فعالية كيفية ممارسة هذا الإجراء الذي كان يتكفّل به موظف تابع لمصالح الإدارة الضريبية وذلك بموجب حكم قضائي يصدره القاضي ومن خلاله يأمر أحد موظفي الإدارة الجبائية بالإشراف على مختلف مراحل إنجاز المأمورية، فهذا الإجراء يعتبر غير مجدي للفصل في الخصومة الضريبية، لأنّ جهة الإدارة حسب هذا الإجراء تُعتبر خصماً وحكماً في نفس الوقت، فالتقرير الذي يتمّ إنجازه أكيد أنّه سيصدر لمصالح هذه الإدارة، ولن يأتي بالجديد فيما يخص ما يثيره المكلف بالضريبة من وقائع.

هذا ما جعل المشرّع يلغي هذا الإجراء ويعترف بضرورة استناد مهنة الخبرة لخبير مختص ومحيد، ولا ينحاز لأيّ طرف، كما تتوفر فيه الخبرة المهنية والحنكة لإضافة الجديد لملف الدّعوى الذي يبقى مبتور من بعض المعلومات التقنية التي يحتاجها القاضي الإداري للفصل في الخصومة الضريبية.

قام المشرّع الجزائري بإعادة النّظر في أحكام الخبرة القضائية بموجب المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومن خلال ما تضمنته هذه المادة يبدو وأنّ المشرّع لم يتوسع كثيراً في تحديد مختلف المراحل الإجرائية لإنجاز المأمورية وكيفية اتّصال الخبير القضائي بملف الخصومة الضريبية.

ونظراً لكثرة الانتقادات الموجّهة للمشرّع الجزائري، فيما يخص عدم وضعه لأحكام خاصّة لتسوية الخصومة الضريبية، إلّا ما هو منصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي يبقى غير كاف ولا يتلاءم مع المسائل الإجرائية التي ينبغي أن يكون لها حيز خاص، فقد تمّ إعادة النّظر في المسائل الإجرائية للضريبة لاسيما ما يتعلق بمختلف إجراءات الرّقابة الجبائية ومختلف السّلطات الممنوحة لإدارة الضرائب لضمان تحصيل الديون العمومية، ومختلف مراحل الاعتراض على

⁽¹⁾ جاء في نص المادة 400 فقرتها السادسة من القانون رقم 76-101، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 102، صادر في 22 ديسمبر 1976، معدل ومتمم، "يسير الخبرة عون من مصلحة الضرائب المباشرة ويحدد اليوم والساعة التي تبتدئ فيها العمليات ويعلم الخبراء وكذا الشاكي 10 أيام كاملة مسبقة على الأقل..."

⁽²⁾ جاء في نص المادة 341 فقرتها السادسة المعدلة بموجب المادة 57 من القانون رقم 91-25، مؤرخ في 18 ديسمبر 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 65، صادر في 18/12/1991: "يقوم بأعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية يحدد يوم و ساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية وكذا المحتج وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك 10 أيام على الأقل قبل بدء العمليات..."

إجراءات المتابعة التي تقوم بها هذه الإدارة، وكيفية تسوية النزاعات بشكل ودي أو قضائي، عن طريق إصدار قانون إجرائي خاص بالمادة الجبائية، وذلك بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002⁽¹⁾.

خصّص هذا القانون أحكام إجرائية خاصّة لتسوية المنازعة الضريبية، سواء في مرحلتها الإدارية أو القضائية، ومن الأحكام الإجرائية الخاصّة التي أوردها المشرع الضريبي ما يتعلق بإجراءات التّحقيق فقد اعترف بصفة مباشرة بخصوصية التّحقيق الجبائي، وأفرد هذا المجال بتدابير تحقيق خاصّة منصوص عليها في المادتين 85 و 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

سنحاول من خلال هذه الدّراسة، معالجة إجراء الخبرة القضائية، باعتباره من تدابير التّحقيق الخاصّة في المادة الضريبية، التي تُثير الكثير من الصعوبات والغموض سواء أثناء فرض الضريبة وتحصيلها، أو أثناء اتّخاذ إجراءات الرّقابة الجبائية ضد بعض المكلفين بالضريبة في حالة الشكّ في مصداقية تصريحاتهم.

تنطوي معالجة مثل هذا الموضوع تحت فكرة البحث عن خصوصيّة المنازعة الضريبية في مرحلة التّحقيق القضائي، وليس الهدف منها دراسة الخبرة القضائية كإجراء عام وجامد بل ينبغي أن تتمّ هذه الدّراسة في ظل أحكام قانون الإجراءات الجبائية، وفي حالة عدم إلمام هذا القانون بمختلف الأحكام ينبغي الاستنجد بما ورد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتباره قانون إجرائي عام يتضمن كتاب كامل من الأحكام التي تطبق على الخصومة الإدارية بصفة عامة.

إنّ اختيارنا لموضوع الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية للدّراسة ليس من باب الصدفة، وإنّما بالنّظر إلى الإشكالات والتساؤلات التي يطرحها موضوع الخبرة القضائية بصفة عامة، باعتباره موضوع فني لا يزال يحتاج إلى الدّراسات، وبالنّظر أيضا إلى طبيعة وخصوصية المنازعة الضريبية التي لا تزال موضوع دراسات من فقهاء القانون، لكن هذه الدّراسات تبقى غير كافية للإلمام بمثل هذا الموضوع الحساس، الذي تتدخّل فيه عدّة معطيات سياسية، اقتصادية، اجتماعية وحتى أخلاقية.

تعتز الخوض في مثل هذا الموضوع بعض الصعوبات التي لا يمكن إنكارها، كونه يمتاز بالطابع التقني لاسيما ما يتعلق بكيفية فرض الضريبة وتحصيلها والمصطلحات التقنية التي تغطي على هذا التخصص، بدليل أنّ حتى أصحاب التخصّص قد يقعون في أخطاء حسابية أثناء فرض الضريبة ومختلف الحسابات والتقييمات التي تتمّ في هذا الصدد، وصعوبة الإلمام بمختلف المسائل التي تخص الضريبة بسبب عدم استقرار النظام القانوني الخاص بها، بدليل التعديلات التي تطرأ على مختلف

⁽¹⁾ قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج. ر. ج. د. ش عدد 79، صادر في 23 ديسمبر 2001.

⁽²⁾ قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2020، [متوفر على موقع المديرية العامة للضرائب]: www.mfdgi.gov.dz.

القوانين الضريبية تقريبا في كل سنة بموجب قوانين المالية التي تعدل أو تلغي بعض الأحكام المتعلقة بالضريبة وحتى تلك الخاصة بإجراءات تسوية المنازعات، بالإضافة إلى نفور الباحثين في تخصص العلوم القانونية من دراسة هذه المواضيع التقنية التي يغلب عليها الطابع المحاسبي والمالي على الجانب القانوني، رغم وجود نصوص قانونية تنظم هذا المجال، فهذا الشح اعتبره من الصعوبات التي صادفتني أثناء إنجاز هذا العمل، بدليل نقص المراجع في تخصص الضريبة لاسيما بالمنظور القانوني وليس التقني.

هذا النقص لا نلمسه فقط في موضوع المنازعة الضريبية، وإنما حتى في الشق الآخر من الدراسة المتعلقة بالخبرة القضائية كنظام إجرائي فرض نفسه أمام مختلف الجهات القضائية، حيث أصبح الخبير القضائي يلعب دوراً أساسياً بجانب دور القاضي الذي يبقى يعاني دائما من الوقائع العلمية والتقنية التي تطغى على بعض المنازعات، لكن هنالك إحجام في حق هذا الإجراء من طرف الباحثين في المجال الإجرائي بسبب عدم وجود الكثير من الدراسات المستقلة لهذا الإجراء، لاسيما في مادة الضرائب، فلم يحظى هذا الموضوع باهتمام الباحثين في الجزائر عكس ما نجده في الدول الأخرى، كما هو الأمر بالنسبة للفقهاء الفرنسي الذي اهتم كثيرا بدراسات متنوعة حول موضوع الخبرة القضائية بصفة عامة والخبرة الضريبية بصفة خاصة، كما حظي الخبير المحاسب باهتمام من فقهاء القانون وتمت الكثير من الدراسات وحتى الندوات والملتقيات التي تنظمها الجهات القضائية بالتعاون مع الخبراء القضائيين حوله.

فمن باب الواجب على كل باحث أن يعمل على إضافة الجديد في مجال تخصصه بهدف استمرار البحث العلمي للاستفادة والإفادة في نفس الوقت عن طريق الخوض في المواضيع التي تحتاج حقيقة للدراسات الأكاديمية بهدف إثراء الجامعة الوطنية، وفتح نوافذ للطلبة لمواصلة البحث في مختلف المواضيع، لاسيما تلك المتعلقة بتخصص العلوم القانونية أين تظهر دائما أحكام جديدة وتعديلات تستوجب المسيرة من طرف الباحثين.

تتجلى أهمية هذا الموضوع في اعتبار الخبرة القضائية من وسائل التحقيق القضائي بصفة عامة، أين تختلف أهمية هذا الإجراء ودوره بالنظر إلى طبيعة الدعاوى التي تُعرض على الجهات القضائية باختلافها، كما يعتبر هذا الإجراء من التدابير الاختيارية لعدم وجود نصوص قانونية تُحدد لنا المجالات التي يجب على القاضي الاستعانة بالخبير فيها والحالات التي ينبغي عدم اللجوء إلى هذا الإجراء، هنا تظهر أهمية هذا الإجراء الذي يعتبر مكنة وسلطة في يد القاضي يستعملها متى أراد ذلك.

كما تتجلى أهمية دراسة موضوع الخبرة القضائية في مادة الضرائب فائدة بالنسبة للممارسين لهذا الإجراء أمام الجهات القضائية، من قضاة ومتقاضين أو موكلهم، ومصالح الإدارة الضريبية باعتبارها هيئة عمومية لها دور محوري في مجال الخصومة الضريبية، فينبغي أن تكون مُلمّة بالمسائل الإجرائية أثناء المرحلة القضائية لتسوية هذه الخصومة، وإلا سيؤثر ذلك سلباً على ممارسة دورها الأساسي لضمان تحصيل الضريبة باعتبارها مورد هام للخزينة العمومية.

إنّ السعي لتحقيق أهداف هذه الدراسة، يدفعنا إلى التركيز على معالجة المصطلحين الأساسيين اللذين يحتويهما موضوع الأطروحة: الخبرة القضائية، كمصطلح إجرائي اعتادت الجهات القضائية العمل به كلما وجدت مسائل علمية تستوجب رأي تقني لأصحاب الاختصاص، وقبل هذا البحث في خصوصية المنازعة الضريبية باعتبارها المرآة العاكسة لخصوصية إجراء الخبرة، وبدون وجود نزاع قضائي لا يمكن الخوض في موضوع الخبرة القضائية بصفة عامة، باعتبارها جزء لا يتجزأ من الخصومة القضائية.

فمن أجل الربط بين هاذين المصطلحين، ينبغي طرح إشكالية مفادها: هل وفق المشرع الجزائري في تفريد المنازعة الضريبية بنظام الخبرة القضائية كتدبير تحقيقي، بهدف احتواء الطابع التقني والمعقد لهذه المنازعة وتنوير القاضي الإداري بحقيقة المسائل التقنية التي تطفئ على الخصومة الضريبية لضمان تسوية عادلة لها؟.

يستوجب علينا من أجل الإجابة على هذه الإشكالية، البحث عن تساؤلات فرعية على أساسها يتمّ تبيان محاور هذه الدراسة، بشكل يضمن البحث فقط في المسائل المهمة والتي تخدم موضوع الدراسة مباشرة، عن طريق البحث في عن:

- ✓ مظاهر خصوصية المنازعة الضريبية؟ وكيف يتعامل القاضي الإداري مع هذه الخصوصية؟
- ✓ معنى الخبرة القضائية من الناحية الإجرائية ومن هو الخبير المختص في مسائل الضريبة؟
- ✓ مدى الحاجة لإجراء الخبرة القضائية لتسوية المنازعة الضريبية؟
- ✓ مدى استقلالية النظام الإجرائي للخبرة القضائية في مادة الضرائب عن النظام الإجرائي العام؟
- ✓ إلى أي مدى يساهم تقرير الخبير المحاسب في تنوير القاضي الضريبي بحقيقة النزاع الضريبي؟
- ✓ هل رعى المشرع الجزائري أثناء سنه لإجراء الخبرة، طبيعة المنازعة الضريبية التي يحكمها ضابطين الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية وحقوق المكلف بالضريبة؟
- ✓ مدى اعتماد القاضي الإداري أثناء نظر الخصومة الضريبية على ما جاء في تقرير الخبرة لتسوية هذه الخصومة؟

للإجابة عن الإشكالية المطروحة ومختلف التساؤلات الجزئية، اعتمدنا على المناهج التي تتوافق مع طبيعة الدراسة التي يستوجب السير عليها:

- **المنهج الوصفي:** الذي يتجلى في سرد موقف المشرع الجزائري فيما يخص كيفية تنظيمه لإجراء الخبرة في مادة الضرائب، وبإتباع هذا المنهج سنتمكن من تحليل موقف المشرع حول هذا التدبير التحقيقي.

- **المنهج التحليلي والنقدي:** تتمثل أهمية الخوض في موضوع الأطروحة في مناقشة موقف المشرع الجزائري أثناء سنه لمختلف إجراءات الخبرة القضائية، لنتمكن من نقد هذا الموقف، ومختلف الثغرات التي قد تصادفنا أثناء هذه الدراسة، مع الاستعانة بموقف القضاء الجزائري حول مدى تأكيده لموقف المشرع في مختلف المراحل الإجرائية للخبرة القضائية.

- **المنهج المقارن:** ينبغي الإشارة إلى أن هذه الدراسة تمّ حصرها في التشريع الجزائري الذي يعتبر الأولى بالدراسة، هذا لم يمنعنا من التطفل على بعض التشريعات الأجنبية لتبيان موضع الخلل الذي قد يقع فيه المشرع الجزائري، ومحاولة مسايرة الأنظمة التشريعية الأكثر تنظيماً.

فمن أجل الاعتراف بحنكة بعض التشريعات المنظمة لإجراء الخبرة، كما هو الأمر لدى المشرع الفرنسي يستوجب أن تكون هذه الدراسة مقارنة لاسيما مع هذا التشريع لإظهار الخلل الإجرائي الذي وقع فيه المشرع الجزائري ليس فقط في نظام الخبرة وإنما حتى بالنسبة لبعض المسائل الإجرائية التي تتضمنها الخصومة الضريبية. كما تمّ الاستعانة على وجه المقارنة أيضا ببعض التشريعات العربية لاسيما التشريع التونسي والمصري والأردني أثناء التطرق لبعض المسائل الإجرائية المهمة.

من جانب آخر، ولأجل تبين طبيعة إجراء الخبرة ومدى خصوصيته في مادة المنازعات الضريبية ارتأيت الاعتماد على نوع من المقارنة بين قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص النظام القانوني للخبرة القضائية لتبيان مدى خصوصيته في مادة الضرائب.

على هذا الأساس، ينبغي تقسيم الدراسة إلى جزأين أساسيين، الأول يتعلق بالبحث عن مكانة وأهمية الخبرة القضائية في مادة الضرائب، باعتبارها آلية خاصة بالتحقيق في هذه المادة، عن طريق التركيز على مظاهر خصوصية النزاع الضريبي وكيفية تعامل القاضي الإداري مع هذه الخصوصية وتحديد موقع الخبرة القضائية في المسار التحقيقي للخصومة الضريبية (الباب الأول)، والثاني يتضمن دراسة تقييمية مدى فعالية هذا التدبير القضائي لمساعدة القاضي الإداري في الجوانب التقنية التي تعترضه أثناء الفصل في الخصومة الضريبية عن طريق معالجة الإطار الإجرائي للخبرة ومدى خصوصيته في مادة الضرائب، للوصول إلى الاعتراف بقصور هذا الإطار الإجرائي والبحث في أسباب ذلك (الباب الثاني).

الباب الأول

الخبرة القضائية:

آلية قانونية للتحقيق تتماشى

و خصوصية المنازعة

الضريبية

تعتبر السلطة التشريعية الجهاز المختص بتحديد مختلف الأداءات الجبائية التي يلتزم كل مواطن تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة بتسديدها، وتسهر السلطة التنفيذية ممثلة في إدارة الضرائب على ضمان تحصيل مختلف المبالغ لصالح الخزينة العمومية، باعتبارها مورد أساسي لأشباع الحاجيات العامة.

تنتج عن عملية فرض الضريبة وتحصيلها الكثير من النزاعات بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية التي يكون سببها في غالب الأحيان عدم رضى هؤلاء المكلفين على مختلف العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لضمان تحصيل إيرادات الخزينة العمومية ويدخل هذا ضمن مختلف الامتيازات الممنوحة لمختلف الإدارات العمومية لضمان تكريس سياسة الدولة في مختلف المجالات.

ينبغي على كل مكلف بالضريبة أن يسدد المبالغ التي حددتها الإدارة الضريبية، سواء أثناء إقرار الضريبة الواجبة الدفع أو بعد اتخاذ إجراءات التحصيل⁽¹⁾، أمّا في حالة تعمد المكلف عدم التسديد فإنّ لإدارة الضرائب الحقّ في باستعمال مختلف الوسائل التي منحها لها المشرّع لإلزامه بالدفع، ما يؤدي لا محالة إلى نشوب نزاعات بين الطرفين، ولكل طرف حججه ومبرراته التي يتمسك بها سواء أثناء التسوية الإدارية للنزاع أو في حالة عرض النزاع على الجهة القضائية المختصة.

يعتبر تكريس حق اللجوء إلى القضاء لتسوية النزاعات الضريبية عامل أساسي يفيد حسن سير مرفق القضاء، ويضمن تحقيق مبدأ شرعية الضريبة⁽²⁾، ويوحى بخصوصية واستقلالية القانون الإداري الذي يسمح للقاضي بمراقبة أي انتهاك تقوم به جهة الإدارة⁽³⁾.

تُميّز المنازعة الضريبية عن المنازعات المدنية، أنّها ذات طابع فني وتقني، ممّا يصعب على القاضي الإداري الفصل في مثل هذه المنازعات بشكل يضمن عدم المساس بحقوق المكلف بالضريبة وحقوق الخزينة العمومية، فهذا العامل كافٍ لتبرير موقف القاضي الإداري والدور الذي يلعبه من أجل الوصول إلى الحقيقة باستعمال مختلف السلطات التي منحها له المشرّع من أجل تسيير الخصومة كاستعانتة بإحدى وسائل التحقيق المنصوص عليها قانوناً، لضمان تمكّنه وتحكّمه في الدّعوى وتكوين

(1) LEFEBRE Renaud, *Pratique du contentieux administratif*, AJDA, Dalloz, Paris, 2011, P. 52.

(2) KRAIEM Sami, Op. Cit. P.19.

(3) DUPUIS Georges, GUEDON Marie-José et CHRETIEN Patrice, *Droit administratif*, 10^e éd., Dalloz, Paris, 2007, P. 86.

قناعته من الوقائع المعروضة عليه، وعدم حكم القاضي بعلمه الشخصي لما سينتج عنه من نتائج سلبية تؤثر على طبيعة الحكم الذي سيصدره⁽¹⁾.

رغم أهمية إجراء الخبرة في مختلف القضايا التي تُعرض على مختلف الجهات القضائية، إلا أنَّ أهميتها تتجلى أكثر في مجال الدَّعوى الضَّريبية، باعتبارها من أهم وسائل التَّحقيق التي يمكن للقاضي الإداري اللجوء إليها للفصل في هذه الدَّعوى، لذا حرص المشرع الجزائري على النص على هذا الإجراء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بشكل عام، وفي قانون الإجراءات الجبائية بشكل خاص.

ونظراً للطبيعة الخاصة للنزاع الضريبي الذي يستلزم الحسم في تقنيات بالغة الأهمية والتعقيد وفي مفاهيم ذات محتوى تقني دقيق، فإنَّ القاضي الإداري غالباً ما يلجأ إلى الخبرة القضائية لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية⁽²⁾، فمن أجل الإلمام بمختلف الأحكام الخاصة بإجراء الخبرة القضائية وأهميتها في المجال الضريبي ينبغي أولاً البحث في خصوصية وتقنية موضوع المنازعة الضريبية، الشيء الذي يبرر أهمية اللجوء لإجراء الخبرة القضائية لتسوية هذه المنازعة (الفصل الأول)، لكي نتمكن من تبيان مكانة هذا التدبير كوسيلة أساسية من وسائل التَّحقيق الخاصة في مادة الضرائب (الفصل الثاني).

⁽¹⁾ الزحيلي محمد مصطفى، وسائل الإثبات في الشريعة الإسلامية، في المعاملات المدنية والأحوال الشخصية، مكتبة دار البيان، لبنان، 1982، ص. 588.

⁽²⁾ البجدايني حياة، "خصوصية الإجراءات المسطرة في المنازعات الضريبية"، مجلة القضاء والقانون، مركز البحوث والدراسات القضائية، أبوظبي، العدد 159، 2011، ص. 101.

الفصل الأول

تعامل القاضي الإداري مع خصوصية النزاع الضريبي

يتميز القانون الضريبي بأنه قانون إجرائي، يظهر ذلك منذ تحديد الضريبة الواجبة وإجراءات تحصيلها، وصولاً إلى المرحلة القضائية من النزاع⁽¹⁾، فأساس ظهور النزاعات الجبائية هو تعارض مصلحتين، مصلحة المكلف بالضريبة الذي يهدف إلى الإنقاص من الضرائب المفروضة عليه، ومصلحة الإدارة الضريبية التي تسعى إلى التأكد من تطبيق النصوص القانونية وتحقيق العدالة الضريبية⁽²⁾. تعتبر القرارات الإدارية من طائفة الأعمال القانونية الصادرة من جانب الإدارة بإرادتها المنفردة قصد مباشرة وظائفها ومهامها الإدارية، كما تمثل إحدى المجالات الرئيسية لممارسة الرقابة القضائية على أعمال الإدارة وذلك بالنظر في مدى صحة أركان القرار الإداري⁽³⁾، لهذا المبرر يوصف القاضي الإداري بأنه قاضي الإدارة، يتدخل كلما وجد شكاً حول مدى سلامة القرارات التي تصدرها مختلف الإدارات العمومية، ويتعلق موضوع المنازعات الإدارية في أغلب الحالات لاسيما المنازعات الخاصة كالمنازعة الضريبية، بفحص مدى مشروعية العمل الإداري، الأمر الذي يسمح للقاضي إمكانية إلغاء أو تعديل القرار الإداري⁽⁴⁾.

ينفرد النزاع الإداري بالكثير من الخصوصيات والإجراءات التي قد تختلف عن إجراءات التقاضي أمام القضاء العادي، ومبرر هذه الخصوصية هو طبيعة القضايا التي يعالجها القضاء الإداري الذي يتمثل الغرض الرئيسي من إنشائه هو مراقبة أعمال الإدارة وفحص مدى مشروعيتها باعتبارها صادرة عن هيئات إدارية تعمل باسم الدولة، الأمر الذي يستوجب أن تكون أعمال هذه الهيئات مطابقة للقانون، وإلا تخضع لرقابة المشروعية التي يمارسها القاضي الإداري⁽⁵⁾، الذي تكون بحوزته الكثير من الصلاحيات التي تتعدى مجرد الحكم بإلغاء قرار فرض الضريبة وإنما إلى تعديله بتخفيض مبلغ

⁽¹⁾ HALOUI Khalil, Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, Thèse de Doctorat en Droit Prive, L'école Doctorale Sciences Juridiques, Université de Grenoble, 2011, P. 181.

⁽²⁾ ANGOTTI Agnès et MARTINET Florence, « conseil d'Etat et cours de cassation, juges de l'impôt : étude comparative », deuxième volet, (la procédure fiscale, ou la « théorie des jeux », *Revue de Droit Fiscal*, n° 39, 2013, P.01.

⁽³⁾ بودريوه عبد الكريم، "جزاء مخالفة القرارات الإدارية لقواعد المشروعية- درجة البطلان في القرارات الإدارية"، *مجلة مجلس الدولة*، العدد الخامس، 2004، ص. 107.

⁽⁴⁾ DUPUIS Georges, GUEDON Marie-José et CHRETIEN Patrice, Op. Cit. P. 48.

⁽⁵⁾ للتوضيح أكثر حول مبدأ المشروعية وعلاقته بدولة القانون، راجع: - LELLIG Wendy, L'office du juge administratif de la légalité, Thèse de Doctorat en Droit Public, L'école Doctorale Droit et Science Politique, Université de Montpellier, 2015.

الضريبة، هذا ما يؤكد الطبيعة الخاصة للمنازعة الضريبية والصلاحيات الواسعة التي يتمتع بها قاضي الضريبة⁽¹⁾.

لا تزال الخبرة القضائية من أهم وسائل التحقيق التي تلجأ إليها مختلف الجهات القضائية من أجل توضيح كل المسائل التي تخرج عن تخصص القاضي، باعتبار أن دور هذا الأخير يتمثل في تكييف الوقائع المعروضة عليه، وإيجاد الحل القانوني لها، دون أن يستطيع الاجتهاد في المسائل التقنية التي قد تُثار في مختلف القضايا التي تعرض عليه.

كما ازدادت أهمية الخبرة القضائية في الآونة الأخيرة بسبب التطور العلمي والتقني الذي عرفته مختلف المجالات مما أدى إلى تغليب المسائل التقنية والفنية في مختلف القضايا، الشيء الذي يجعل القاضي لا يخوض في هذه المسائل بسبب عدم استطاعته الإلمام بها، ويترك المجال لأصحاب الاختصاص من أجل تنويره بكل التفاصيل التقنية والعلمية، مع أن أهمية الخبرة القضائية تتجلى أكثر في بعض النزاعات كتلك المتعلقة بالمنازعات الإدارية بصفة عامة والضريبة بصفة خاصة، نظراً لطبيعتها التقنية التي تجعل القاضي الإداري عاجزاً عن الإلمام بهذه المسائل، ويترك ذلك لأهل الاختصاص من الخبراء المحاسبين الذين تُوضع فيهم الثقة لتنوير الجهة القضائية بكل المسائل التي عجز القضاة عن استيعابها بسبب طبيعتها التقنية المعقدة.

باعتبار أن موضوع هذه الدراسة يتعلّق بالخبرة القضائية في مادة الضرائب، فينبغي ربط المفهومين بطريقة تجعلنا نوضح أهمية إجراء الخبرة باعتباره من الإجراءات التحقيقية بصفة عامة وبالنظر لخصوصية الدعوى الضريبية من حيث نوع النزاعات التي تُثيرها الضريبة ومن حيث الإجراءات المتبعة للفصل فيها، خاصة إذا علمنا أن القاضي الإداري يجد صعوبة في الفصل في مثل هذه المنازعات، بالنظر إلى الطابع التقني الذي تمتاز به هذه الأخيرة وبالنظر إلى كون الإدارة الضريبية طرفاً فيها، لما لها من امتيازات السلطة العامة، مما يصعب أو يعرقل القاضي الإداري في القيام بمهامه على أحسن وجه استناداً إلى مبدأ عدم إمكانية توجيه أوامر للإدارة أو التدخل في شؤونها الإدارية، هذا

⁽¹⁾ BENMAHMED Sara, La preuve en droit fiscal, Thèse de Doctorat en Sciences, Option droit des affaires, Faculté de droit, Université des frères Mentouri- Constantine, 2017/ 2018, P. 402.

ما قد يجعله في موقف محرج وهو المكلف بتحقيق المساواة بين أطراف الخصومة وإصدار أحكام عادلة دون التحيز لأي طرف⁽¹⁾.

من أجل توضيح ذلك ينبغي إبراز خصوصية وتقنية النزاع الضريبي بالمقارنة مع النزاع الإداري بصفة عامة، لأن هذه الخصوصية هي التي تؤكد أهمية الخبرة القضائية ودورها في توضيح كل المسائل التقنية التي تُثار في الخصومة الضريبية، سواء من الناحية الموضوعية (المبحث الأول)، أو من الناحية الإجرائية (المبحث الثاني).

⁽¹⁾ ينبغي على مرفق القضاء أن يعمل على إرساء مبدأ المساواة بين أطراف الخصومة القضائية، دون تفضيل جهة الإدارة على المواطن بهدف تحقيق العدالة المنشودة التي هي شعار هذا المرفق. للمزيد حول دول القضاء في حماية حقوق الأشخاص راجع: - معاشو عمار، " دور القضاء في حماية حقوق الانسان"، مجلة المحاماة، منظمة المحامين - تيزي وزو، العدد الأول، 2004. - غريبي فاطمة الزهراء و غريبي يحي، "تجسيد دور القاضي الإداري في حماية الحقوق والحريات الأساسية"، من أعمال الملتقى الدولي الثامن حول التوجهات الحديثة للقضاء الإداري ودوره في إرساء دولة القانون، المنعقد بكلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي يومي 06 و 07 مارس 2018، ص. 545.

المبحث الأول

مظاهر الطابع التقني والخاص للنزاع الضريبي

ينفرد النزاع الضريبي بالكثير من الخصوصيات التي تجعله أكثر تعقيداً خاصة فيما يخص إجراءات تسويته سواءً في مرحلته الإدارية أو القضائية، نظراً لتشعب هذه النزاعات لعدة أسباب لاسيما انعدام الثقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية التي كثيراً ما تستعمل بعض الوسائل التي من خلالها تمسّ بمصالح المكلف بالضريبة، كما أنّ هذا الأخير يستعمل عدة حيل من أجل التنصّل عن أداء ما عليه من ديون تجاه الخزينة العمومية⁽¹⁾.

⁽¹⁾ تعني كلمة "منازعة" من الناحية اللغوية دعوى أو خصومة أي كل موضوع متنازع فيه، وتقابل هذه الكلمة باللغة الفرنسية كلمة "contentieux". راجع في هذا الصدد:

- فريجه حسين، *إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر*، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص. 07.
أما اصطلاحاً فيقصد بمصطلح المنازعة في المجال الجبائي معنيين، أحدهما يخص المشاكل التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها والآخر يخص وضعية معينة، يمكن أن تصادف المكلف بالضريبة كإعساره أو هلاك أمواله فيلجأ إلى الإدارة الضريبية ويطلب منها أن تعدّل الضريبة المفروضة عليه. راجع في هذا الصدد:
- TROTABAS Louis et COTTERET Jean Marie, *Droit Fiscal*, 8^{ème} éd., Dalloz, Paris, 1997, P. 286.

أما من الناحية الفقهية فهناك الكثير من التعاريف التي وضعها فقهاء القانون، يمكن إيجازها فيما يلي:
- فقد عرّفها الأستاذ بن سحلى سعد على أنّها "مجموعة من القواعد المطبقة على المنازعات التي تطرأ بين المصالح الضريبية والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة ثانية". راجع:
- أمزيان عزيز، *المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري*، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص. 07.
- كما عرّفها الأستاذين Marchessou Philippe و Grosclaude Jacques على أنّها "إعمال مجموع القواعد التي تنظم صلاحيات الإدارة والضمانات التي يتوفر عليها المكلف بالضريبة طوال عملية فرض الضريبة من تحديد الوعاء الضريبي إلى التحصيل مروراً بتصفيته أي إعمال الإجراءات الجبائية المقننة للعلاقات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة". راجع في هذا الصدد:
- GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, *Procédures fiscales*, 5^{ème} éd., Dalloz, Paris, 2009, P. 01.

واعتبرها آخرون على أنّها "خلاف بين طرفين هما، الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم". راجع في هذا الصدد:
- ثيعلاتي عبد القادر، *النزاع الضريبي في التشريع المغربي*، دار النشر المغربية، المغرب، 2002، ص. 13.
هناك أيضاً من حصر المنازعة الضريبية في النزاعات التي تحدث بسبب ربط الضريبة أو تسويقها أو جبايتها ما دامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة وتمس موضوعها بصفة مباشرة، راجع للمزيد:
- عطا محمد حامد، *المنازعات الضريبية في مجال الضريبة على الدخل طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية*، المجلد 13، دار الطباعة الحرة مصر، 2005، ص. 34.

فمن أجل التحكّم في الطّبيعة التّنازعية الأكثر احتمالاً في العلاقة بين الطرفين، نجد أنّ المشرّع يضع الكثير من الأحكام الإجرائية المتعلّقة بكيفية فرض الضّريبة وإجراءات تحصيلها لضمان عدم التّعدي على حقوق المكلّف بالضّريبة، وفي نفس الوقت منح الامتياز لإدارة الضّرائب في ضمان تحصيل الدّيون العموميّة بطرق جبرية، هذا ما ينتج عنه في الكثير من الحالات نزاعات بين الطرفين قد يتمّ حلّها ودياً أو قضائياً⁽¹⁾.

من أجل توضيح إجراءات وفعالية الخبرة القضائية لتسوية النزاع الضريبي ينبغي أولاً توضيح مظاهر خصوصية النزاع الضريبي من حيث موضوعه (المطلب الأول)، ومن حيث أطرافه (المطلب الثاني).

أمّا الأستاذ أمقران عبد العزيز فقد عرّف المنازعة الضّريبية على أنّها: "الإجراءات القانونية العادية وغير العادية المعمول بها في حل النزاعات القائمة بين المكلّفين بالضريبة والإدارة الضريبية بمناسبة عمليات مراقبة وعاء أو تحصيل الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق المكلّفين بالضريبة". راجع للمزيد:

- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص. 02.
هناك من يرى بأنّ المنازعة الضّريبية لا تقوم إلّا عندما يرى المكلّف عدم صحّة أو عدم شرعية ربط الضّريبة وتكون للقاضي مهمّة التصدي لهذه المنازعة عن طريق التأكيد عمّا إذا كانت الضّريبة محل النزاع قد ربطت وفقاً للقوانين واللوائح السارية المفعول أم أنّها مخالفة لها ويحكم القاضي في هذه الحالة برفض الضريبة كلياً أو جزئياً، راجع للمزيد:
- زعزوعة فاطمة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2004-2005، ص. 28.

كذلك هناك من يرى بأنّ المنازعة الضّريبية تتولد عن تطبيق قانون الضرائب وتقوم بسبب امتناع المكلّف عن الالتزام بما فرضته الإدارة الضّريبية أو في حالة تهريبه من دفع الضريبة أو قيامه بالغش الضريبي. راجع للمزيد:

- طاهري حسين، المنازعات الضريبية (شرح قانون الإجراءات الجبائية)، ط. 02، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص. 05.
أمّا الأستاذ كمون سليم فيرى أنّ المنازعة الضّريبية تتضمن مجموعة من القواعد التي تحكم النزاعات الناتجة عن نشاط الإدارة، وذلك بهدف ضمان الرقابة على السلطات الممنوحة في المجال الجبائي، وليس الدفاع عن حق موضوعي أو شخصي للمكلّف، لهذا تتجلى مهمة القاضي في البحث عن مدى فرض الضريبة وفقاً للقانون أو عدم مخالفة القانون، ومدى احترامها لمختلف الإجراءات وكذا حقوق المكلّف المقررة قانوناً. راجع للمزيد:

- KAMMOUN Salim, « la nature juridique du contentieux fiscal », *Association Tunisienne de droit fiscal*, 3 et 4 janvier 2002, Sfax, P. 13, [En ligne]: www.profishcal.com, (consulté le 10/01/2014).

⁽¹⁾ Voir pour plus de détails :

- MAITTOT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit Fiscal*, Puf, France, 2011, P. 265.

- DE LAUZAINGHEIN Christian, DE LAUZAINGHEIN Marie - STAUBLE

Hélène et CABANNES Xavier, Op.Cit. P. 45.

المطلب الأول

تميز النزاع الضريبي من حيث موضوعه

حدّد المشرّع الجزائري في مختلف القوانين الضريبية بشكل عام، نوعين من المنازعات في المجال الضريبي⁽¹⁾، هما منازعات الوعاء والتّحصيل الضريبي⁽²⁾، وأساس هذا التقسيم هو اختلاف موضوع كلا من المنازعتين، واختلاف دور إدارة الضرائب في كل منازعة، كما يختلف موضوع المنازعتين بالنّظر إلى المرحلة التي تكون عليها العمليات الضريبية، فإذا كانت منازعات الوعاء تنشأ في بداية فرض الضريبة وتقديرها أثناء بداية النشاط حسب طبيعة المهنة الخاضعة للضريبة (الفرع الأول)، فإنّ منازعات التّحصيل تنشأ بعد فرض الضريبة ورفض المكلّف التّسديد، ممّا يسمح لإدارة الضرائب بالتدخل الفوري لاتّخاذ إجراءات التّحصيل الجبري (الفرع الثاني).

⁽¹⁾ ينبغي الإشارة هنا إلى أنّه وبالعودة إلى مختلف النصوص الضريبية لا نجد أنّ المشرّع وضع تعريف دقيق للمنازعة الضريبية، وإنّما تمّ الإشارة فقط إلى موضوع المنازعة بصفة عامة هذا ما ورد في نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية والتي نصت على أنّ "الشكاوى المتعلقة بالضريبة أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصالح الضرائب تدخل في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي".

كما تمّ الإشارة إلى تعريف المنازعة الضريبية في التّعليمية الصّادرة عن المديرية العامة للضرائب بنصّها على أنّها: "مجموع الإجراءات من القانون العام والخاص الناشئة عن تنازع الممولين بالضريبة أو المدينين بها إزاء الإدارة الضريبية إثر عمليات تحديد الوعاء أو التّحصيل والمراقبة"، ما يميّز هذا التعريف أنّه يطغى عليه الطابع الإجرائي وليس القانوني، لأنّه عبارة عن تعليمية وزارية لتوضيح فقط معنى المنازعة الضريبية والإجراءات التي يجب على أعوان إدارة الضرائب احترامها. راجع في هذا الصدد:

- Ministère des Finances, DGI, « instruction sur les procédures contentieuses », 2016, P. 02, [En ligne]: www.mfdgi.gov.dz, (consulté le 05/05/2017).

وجاء أيضا في إحدى الرسائل المتعلقة بالإعلام الصّادرة عن المديرية العامة للضرائب أنّ المنازعة من أهم المهام الأساسية التي تمارسها إدارة الضرائب من أجل حل النزاع الذي قد يثار بين هذه الإدارة والمكلّف بالضريبة الذي يتعلق بواقعة قانونية أو ناتج عن تصرف الإدارة الضريبية أثناء التّحصيل الضريبي. راجع في هذا الصدد:

- Ministère des Finances, DGI, Lettre d'information bimestrielle de la Direction Générale des impôts, « la gestion du contentieux fiscal », n° 25, 2006, P. 05.

⁽²⁾ تتّفق مختلف التّشريعات على أن النزاع الضريبي قد يكون أساسه الوعاء الضريبي أو التّحصيل، مع بروز أكثر منازعات الوعاء التي هي الأساس في أغلب النزاعات التي تظهر حتى في مرحلة التّحصيل، لأنّ رفض الخضوع للضريبة أو الاعتراض على قيمتها قد يؤدي إلى استمرار نفس النزاع إلى مرحلة التّحصيل الجبري. راجع في هذا الصدد:

- إدلي مكي، "الدعوى الضريبية في سوريا"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الثالث، 2011، ص. 36.

الفرع الأول

منازعات الوعاء الضريبي

تعتبر منازعات الوعاء الضريبي من المنازعات الأكثر شيوعاً وتعقيداً لأنها تخصّ عمليات حسابية تقوم بها إدارة الضرائب من أجل فرض الضريبة وتقدير قيمتها حسب طبيعة النشاط الذي يمارسه المكلف بالضريبة، فأول خطوة للتنظيم الفني للضريبة هو اختيار أساس الضريبة، أي تعيين الشكل الملموس للمادة التي تُفرض عليها الضريبة على ضوء المبادئ الاقتصادية التي يجب مراعاتها⁽¹⁾، من هنا ينبغي توضيح معنى منازعات الوعاء الضريبي (أولاً)، وأهم أسباب ظهورها (ثانياً).

أولاً

ربط الضريبة

يُقصد بالوعاء الضريبي "العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاط، سلعة عمل أو حيازة تكون مصدر للضريبة"⁽²⁾، كما يعرف على أنه "المادة الخاضعة للضريبة التي تفرض عليها وهو الشيء أو المجال الخاضع لها"⁽³⁾. كذلك يقصد به "المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء، فالضريبة يمكن أن تفرض على الدخل أو رأس المال أو الدخل ورأس المال معاً، أو الأفراد"⁽⁴⁾.

هناك من المختصين في المجال المالي من عرّف الوعاء الضريبي على أنه "الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، أي المادة الخاضعة للضريبة أو المجال الخاضع للضريبة سواء كان نشاطاً أو سلعة أو عملاً، وبالتالي فالوعاء الضريبي يعني العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة"⁽⁵⁾.

⁽¹⁾ نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة (2)، 2013-2014، ص. 23.

⁽²⁾ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، دار هومه، الجزائر، 2005، ص. 16.

⁽³⁾ خباية عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الجزائر، 2009، ص. 137.

⁽⁴⁾ بوزيدة حميد، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية) ط. 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص. 30.

⁽⁵⁾ حمو محمد و أوسرير منور، محاضرات في جباية المؤسسات (مع تمارين محلولة)، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009، ص. 37.

تعتبر مرحلة ربط الضريبة مهمة جداً باعتبارها الأساس الذي يتم الاستناد إليه أثناء اتخاذ إجراءات تحصيل مختلف أنواع الضرائب وصّتها في الخزينة العمومية، أمّا بالنسبة لطريقة تحديد الوعاء الضريبي فيتم وفق طريقتين، التحديد الكيفي والتحديد الكمي.

يتمّ التحديد الكيفي للوعاء الضريبي عن طريق المفاضلة بين عدّة أنواع من الضرائب وهذه المفاضلة لا تعني تميّز نوع على آخر، وإنّما تعني إعطاء أهمية لنوع معين أثناء إنشاء الهيكل الضريبي تتمّ هذه المفاضلة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، الضرائب النسبية والتصاعدية⁽¹⁾.

أمّا التحديد الكمي فيتم بعدّة وسائل، فقد يتم عن طريق التّقدير المباشر بإقرار المكلف أو الغير أو عن طريق التّقدير غير المباشر والتقدير الجزافي، أو عن طريق التّقدير الإداري الذي تقوم بها الإدارة الضريبية بصفة منفردة⁽²⁾.

أ- التّقدير المباشر: يسمى بالتّقدير المباشر لأنّ المعنى يلجأ مباشرة أمام الإدارة للقيام بالإجراءات اللازمة لفرض الضريبة، ويتم ذلك عن طريق المكلف بالضريبة شخصياً الذي يسعى بصفة مباشرة أمام الإدارة الضريبية لتقديم تصريح عن رقم أعماله لكي تتمكّن الإدارة الضريبية من تقدير نسبة الضريبة الواجبة الدّفع⁽³⁾، وما يُعاب على هذه الطريقة أنّها قد تصطدم بإمكانية لجوء الممول للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة بهدف التهرب عن دفع كل مستحقات الضريبة.

كما يمكن تقديم التّصريح من طرف الغير الذي تربطه بالمكلف الأصلي علاقة قانونية ويسمح له وضعه بمعرفة مركز المكلف ودخله الحقيقي⁽⁴⁾، وأحسن مثال لتوضيح هذا التّصريح قيام صاحب العمل بالتّصريح عن الأجر الحقيقي الذي يدفعه للعمال.

ب- التّقدير غير المباشر: يسمى أيضاً بالتّقدير الإداري الذي تقوم به الإدارة الضريبية استناداً إلى مختلف الامتيازات التي منحها لها المشرّع، يتم هذا التّقدير سواءً عن طريق المظاهر الخارجية لحالة المكلف، أي عن طريق دراسة حالة معيشة المكلف ومختلف العوامل التي تفيد دخله الحقيقي عندما لا يقدم تصريحات صحيحة⁽⁵⁾، وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة في تحديد المال الخاضع للضريبة باعتبار

(1) محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص. 193.

(2) بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص. 33.

(3) YELLES CHAOUACHE Bachir, «la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 07, 2007, P. 191.

(4) حمو محمد وأوسر منور، مرجع سابق، ص. 40.

(5) نفس المرجع سابق، ص. 38.

باعتبار المظاهر الخارجية يصعب إخفاؤها، لكن من جانب آخر قد تؤدي هذه الطريقة إلى عدم تحقيق العدالة الضريبية بين الأفراد، لأن المظاهر الخارجية قد لا تصدق للتحديد الدقيق للحالة المالية للمكلف بالضريبة.

أما الحالة الثانية للتحديد غير المباشر فتتمثل في التحديد الجزافي عن طريق الاستناد إلى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة⁽¹⁾، كتقدير نسبة الربح على أساس النشاط التجاري، وما يُعاب على هذه الطريقة أنها قد تؤدي إلى فرض ضريبة لا تمثل الدخل الحقيقي للمكلف والملاحظ أن أغلب النزاعات التي تظهر بين المكلف والإدارة تكون في هذا الصدد.

حسب دُرّاس المالية فهناك فرق بين وعاء الضريبة ومصدرها، لأن هذا الأخير يعني الثروة التي تُسَدّد منها الضريبة فعلا والمصدر الرئيسي للضريبة هو الدخل نظراً لكون الضريبة متجددة، يتضح أكثر الفرق بينهما في كون الضريبة على رأس المال مصدرها رأس المال لكن وعاءها هو الدخل، إلا أن هناك حالات يتطابق فيها وعاء الضريبة ومصدرها مثل الضريبة على الدخل، فوعاء هذه الضريبة هو الدخل ومصدرها الدخل⁽²⁾.

على هذا الأساس فمنازعات الوعاء الضريبي هي تلك المتعلقة بالمادة الخاضعة للضريبة وطريقة حساب مبلغ الضريبة الواجبة التسديد⁽³⁾، تنشأ نتيجة رفض المكلف بالضريبة للعملية الحسابية التي توصلت إليها مصالح الإدارة الضريبية باعتبارها الجهاز الإداري المكلف بمتابعة العمليات الضريبية لضمان تسديد مختلف الأداءات الضريبية.

ثانياً

أهم أسباب ظهور منازعات الوعاء الضريبي

تختلف وتتنوع منازعات الوعاء الضريبي بالنظر إلى أسباب ظهور مثل هذه المنازعات، فقد يعود سبب ظهورها إلى طبيعة النظام الجبائي الجزائي (أ)، كما قد تظهر هذه المنازعات أثناء ممارسة الإدارة الضريبية لبعض السلطات (ب)، وكذا بعض الممارسات التي يقوم بها بعض المكلفين بالضريبة (ج).

⁽¹⁾ بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص. 32.

⁽²⁾ نابتي رحمة، مرجع سابق، ص. 23.

⁽³⁾ DERUEL François, *Droit Fiscal*, 11^{ème} éd. Dalloz, Paris, 2000, P. 212.

أ- طبيعة النظام الجبائي الجزائري: ما يميز النظام الجبائي الجزائري أنه نظام تصريح يعني أن المكلف بالضريبة هو الذي يقدر جزافيا دخله السنوي⁽¹⁾، على أساس هذا التصريح يتم تحديد مقدار الضريبة الواجب تسديده لصالح إدارة الضرائب⁽²⁾، إلا أن هذه الإدارة قد تُشكك في حالات معينة في التصريحات التي يدلي بها المكلف بالضريبة، ممّا يجعلها تتخذ إجراءات التحقيق اللازمة من أجل إثبات ذلك، ومن أهم الوسائل التي منحها قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب إجراء التحقيق في الوثائق ومراقبتها من طرف مفتش الضرائب الذي يتحدّد اختصاصه بالجهة التي يمارس فيها المكلف نشاطه، وحسب نص المادة 19 من نفس القانون⁽³⁾، فإنّ المفتش يراقب تصريحات المكلف ويطلب توضيحات وتبريرات كتابية، كما يمكن أن يطلب دراسة الوثائق الحسابية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة.

يفترض في التصريح التلقائي للمكلف الصحة والمصادقية كأصل عام وفي حالة شكّ مفتشية الضرائب بعدم صحة هذه التصريحات، فإنّه يقع عليها عبء إثبات العكس، فهذا الأساس هو المرجع في كل العلاقة القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة⁽⁴⁾.

كما اشترط المشرع في نص المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁵⁾، على المكلف الذي يختار النظام الجزافي لحديد الضريبة أن تكون له محاسبة منتظمة، وسجلات تفيد كل العمليات المالية التي يقوم بها في كل يوم، أمّا بالنسبة لنشاط الخدمات فينبغي على الممارس لهذه المهنة أن يمسك دفتر يومي يقيد فيه التفاصيل المتعلقة بإراداته، وهذا من أجل تقديم هذه المستندات إلى مصالح الإدارة الجبائية في حالة طلبها.

(1) تبنى المشرع الجزائري تقريبا نفس النظام الضريبي الذي تبناه المشرع الفرنسي، لاسيما ما يتعلق بطريقة تقدير الضريبة وامتيازات الإدارة الضريبية في هذا المجال. راجع للمزيد:

- DERUEL François, Op.Cit.

- LOPEZ Christian, *Droit Pénal Fiscal*, LGDJ, Paris, 2012.

ونفس الأحكام والإجراءات تضمنتها تقريبا مختلف التشريعات الضريبية للدول العربية، كالتشريع الفرنسي، راجع للمزيد:

- CHOYAKH Faez, *Le contrôle fiscal*, OPU éd. Tunis, 2013.

(2) يحقق النظام التصريحي أهمية بالغة لأنه يسمح للمكلف بالمشاركة في عملية الفرض الضريبي بكل أريحية، ويقوم على مبدأ حسن نية وصدق المكلف بالضريبة، راجع للمزيد:

- KAMOUN Fériel, Op.Cit. P. 21.

(3) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(4) صالح العبد، *الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية*، دار هومه، الجزائر، 2014، ص. 24.

(5) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ما يميز أيضا النظام الجبائي الجزائري أنه نظام معقد تتدخل فيه عدة مسائل تقنية وفنية تؤثر على طريقة تحديد الضريبة التي يخضع لها المكلف ومقدارها، ففي الكثير من الأحيان يقع موظفي الإدارة الضريبية في أخطاء أثناء تقدير أساس فرض الضريبة، بالإضافة إلى غموض النصوص القانونية والمصطلحات المستعملة، مما يؤدي إلى عدم فهم واستيعاب النصوص الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة هذا ما يساعد على ظهور المزيد من النزاعات بين الطرفين⁽¹⁾.

ب- الامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب في مراقبة تصريحات المكلف: من أجل مرونة النظام الضريبي ينبغي أن تنبني العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية على ثقة وليس الشك، مع أنه الواقع العملي يوحي بأن هذه الثقة شبه منعدمة⁽²⁾، بدليل أن الإدارة تراقب دائما المكلف وتعيد النظر في حساباته، وهذا الأخير يخفي مداخله للتقليل من الضرائب الواجبة.

تعتبر الرقابة الجبائية رد فعل للنظام التصريحي المعتمد من قبل المشرع⁽³⁾، فقد منح هذا الأخير الكثير من الامتيازات والسلطات لإدارة الضرائب تمارسها في مواجهة المكلفين بالضريبة بغرض ضمان تسديد ما عليهم من ديون لصالح الدولة⁽⁴⁾، من أهم السلطات التي تمارسها هذه الإدارة مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفين بالضريبة، ففي حالة التوصل إلى دليل يثبت بأن المكلف لم يقدم تصريح حقيقي لمداخله أو هناك أخطاء وقع فيها أثناء التصريح فتقوم بإعادة تقييم مقدار الضريبة الواجب دفعه، ويتم تصحيح الضريبة عن طريق تقويم التصريح المدلى به من طرف المكلف، وذلك بعد حوار وتبادل الحجج بين الطرفين من أجل وضع تقدير مناسب للوعاء الضريبي، أو يتم الفرض

⁽¹⁾ راجع في هذا الصدد:

- عبيد ريم، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، فرع القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2014 - 2015، ص. 35.

- GADHOUM Walid, Op.Cit. P. 192.

⁽²⁾ بوقناديل محمد و جليل زين العابدين، "دور العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية في تعبئة الموارد العامة والحد من ظاهرة الغش الضريبي"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، العدد السادس، 2016، ص. 92.

⁽³⁾ لونيس عبد الوهاب، "حماية حقوق وحريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية"، مجلة القانون، المجتمع والسلطة، مخبر القانون، المجتمع والسلطة، جامعة وهران (2)، العدد الخامس، 2016، ص. 108.

⁽⁴⁾ راجع للمزيد:

- عربي باي فريد و دهمي محمد الطيب، "المنازعة الضريبية لأعوان القضاء (المحامين والموثقين)"، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، العدد الثالث، 2014، ص. 191.

- ALFONSI Jean, « le contentieux de la vérification de comptabilité - expérience Française », Revue du conseil d'Etat, Numéro spécial (le contentieux fiscal), 2007, P. 07.

التلقائي من طرف إدارة الضرائب بشكل انفرادي في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة للوثائق اللازمة أو عدم مسك محاسبة منتظمة⁽¹⁾.

يعتبر التقييم التلقائي للضريبة من الوسائل الخطيرة التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية من أجل استيفاء ديون الخزينة العمومية، فهي عقوبة تُفرض على المكلف بسبب تقاعسه عن أداء واجباته اتجاه الإدارة الضريبية⁽²⁾.

فأكيد أن هذا الفرض التلقائي للضريبة ينتج عنه اعتراض المكلف ورفضه تسديد الضريبة حسب التقييم الجديد وينشأ نزاع ضريبي بين الطرفين⁽³⁾، فمن أجل حله يجب على المكلف أن يتبع إجراءات التظلم الإداري المسبق أو ما يصطلح عليه بالشكوى الضريبية الواجب تقديمها أمام المدير الولائي للضرائب مصحوبة بكل الأدلة والوثائق التي تثبت ادعائه⁽⁴⁾، وفي حالة عدم قبول شكواه له طريق آخر لتسوية هذا النزاع عن طريق عرضه على الجهة القضائية المختصة التي لها الصلاحية في مراقبة مدى احترام جهة الإدارة لمختلف الإجراءات الرقابة التي تمارسها في مواجهة المكلف بشكل يضمن عدم المساس بضمانات هذا الأخير أثناء الرقابة⁽⁵⁾.

ج- استعمال المكلف بعض الأساليب للتهرب عن الخضوع للضريبة: لقد أثبت الواقع العملي انتشار ظاهرة الغش الضريبي لدى مختلف دول العالم، وتعتبر الجزائر من الدول التي لا تزال تعاني من هذه الظاهرة رغم التعديلات المتكررة للنصوص القانونية لكنها لم تأتي بالنتيجة ولم يتم القضاء على

⁽¹⁾ للمزيد حول طريقة مراقبة مدى صحة تصريحات المكلف راجع:

- أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، مرجع سابق، ص. 231.

- LAHLOU Nada, L'expert comptable devant le rejet de la preuve comptable et le pouvoir de l'appréciation de l'administration fiscale, Mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, Cycle d'expertise comptable, Maroc, 2007.

⁽²⁾ عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري - تيزي وزو، 2010، ص. 34.

⁽³⁾ أكد مجلس الدولة الفرنسي أنه لا يمكن إعادة تقويم الضريبة في حالة ثبوت أن محاسبة المكلف صحيحة ويمنع على الإدارة إعادة النظر في الضريبة المفروضة، راجع:

- CE., 14 novembre 1974, req. 11040808. Bouthere, RJF. n° 1, 1985, P. 80.

⁽⁴⁾ كما جاء ذلك في نص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽⁵⁾ Voir pour plus de détails:

- GADHOUM Walid, « la vérification de la comptabilité en Tunisie », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 09, 2008, P. P. 71- 98.

- JEOME Michel, « le contrôle de l'action de l'administration fiscale par le juge administratif : entre nécessité de l'impôt et garanties du contribuable », Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, Croatie, god 53, 2016, P. 59, [En ligne]: <https://www.fichier-pdf.fr/2014/11/05/cs-fiscalite-comptabilite-2014-1/cs-fiscalite-comptabilite-2014.pdf>, (consulté le 14/12/2015).

مختلف الفراغات القانونية التي يستخدمها بعض المكلفين للتّصل عن أداء ديونهم الضريبية وكذا الأعمال التدليسية المتعلقة بكيفية تصريح المكلف بمداخله.

ورغم اعتبار هذه التّصرفات أفعال مجرّمة قانوناً، إلّا أنّه يصعّب من الناحية العملية إثبات وقوعها بسبب استعمال المكلف بعض الحيل التي قد يستحيل معها كشف المخالفات، بالإضافة إلى تواطؤ بعض موظفي الإدارة الضريبية مع المكلفين من أجل تحقيق أغراض شخصية.

مثل هذه التّصرفات كيفها المشرّع من الجرائم التي يختص بها القضاء الجزائي وحدّد لها العقوبات المقررة قانوناً من أجل ردعها، بعد إتباع إجراءات تحريك الدّعوى العمومية التي تمتاز بنوع من الخصوصية في مجال الجرائم الجبائية، أين قيّد المشرع النيابة العامة في تحريك هذه الدّعوى بضرورة تلقي شكوى من طرف إدارة الضرائب وبدون هذه الشكوى لا يمكن للنّياحة مباشرة المتابعة الجزائية حتى إن وصل إلى علمها وقوع جريمة جبائية⁽¹⁾.

تتمثّل هذه الجزاءات في العقوبات السالبة للحرية والغرامات المالية كجزاء عن الشق الجزائي وغرامات جبائية كتعويض للطرف المدني المتمثل في المدير الولائي للضرائب، وبالعودة مثلاً إلى نص المادة 303 في فقرتها الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽²⁾، نجدها تحصر العقوبات السالبة للحرية في الحبس من شهرين إلى عشرة سنوات بالنّظر إلى قيمة المبلغ المتملّص منه⁽³⁾.

بالإضافة إلى الجزاءات المالية المنصوص عليها بصفة مبعثرة في مختلف القوانين الجبائية التي أقرت بفرض غرامات مالية على مرتكبي الجرائم الجبائية، أهمها ما جاء في نص المادة 114 من قانون

⁽¹⁾ تنص المادة 1/104 من قانون الإجراءات الجبائية على "تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية..."

⁽²⁾ قانون رقم 76-101، مرجع سابق.

⁽³⁾ حسب نص المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتمثل هذه العقوبات الجزائية في: - الغرامة المالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص عنه 100.000 دج

- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتعدى 1.000.000 دج.

- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص عنه 1.000.000 دج ولا يتعدى 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين إلى خمسة سنوات وغرامة من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يتراوح المبلغ المتملص عنه ما بين 5.000.000 دج ولا يتعدى 10.000.000 دج

- الحبس من خمسة إلى عشرة سنوات وغرامة من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الدين 10.000.000 دج.

الرسم على رقم الأعمال⁽¹⁾، التي أقرت بتطبيق غرامة مالية تتراوح ما بين 500 و 2500 دج، أما في حالة استعمال طرق تدليسية فتطبق غرامة جبائية من بين 1000 دج و 5000 دج، لكن ما يمكن ملاحظته حول هذه الغرامات أنها بسيطة جداً، ولا تؤدي إلى ردع المخالفات في المجال الضريبي لاسيما بالنسبة للمكلفين الذين لديهم موارد مالية معتبرة.

بالإضافة إلى هذه الجزاءات المالية لصالح الدولة نص المشرع الجزائري على تطبيق عقوبات جبائية ذات طبيعة مالية ينطق بها القاضي الجزائري أثناء فصله في الشق المدني، ويختلف مقدار هذه التعويضات المالية بالنظر إلى طبيعة المخالفة والضرر الذي أصاب الخزينة العمومية من جراء التهرب واستعمال وسائل الغش للتخلص عن الدّفع.

د- بعض النزاعات المتعلقة بطلب الاستفادة من حقّ ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي: في حالة صدور نص تشريعي أو تنظيمي يقرّر إعفاء بعض المكلفين الذين تتوفر فيهم شروط معينة فيحق لكل مكلف معني بالاستفادة أن يطلب ذلك، ورغم ربط هذه الاستفادة بوجود نص قانوني كما جاء ذلك في نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، إلا أنّ مصالح الإدارة الضريبية قد لا تقبل طلب المكلف الذي يسعى للاستفادة من تخفيض أو إعفاء، وكذلك حالة طلب الإعفاء عندما يكون المكلف في حالة ضيق أو عوز لا يستطيع دفع الضريبة كما جاء في نص المادة 93 من نفس القانون.

الفرع الثاني

منازعات التّحصيل الضريبي

تتفق مختلف دول العالم على أنّ عائدات الضرائب هي المحرك الأساسي للدولة، وبدون هذه العائدات لا تسير هذه الأخيرة⁽²⁾، ومن خلال هذا الدور الذي تلعبه الضريبة تحرص مختلف الدول على ضمان تحصيل الديون العمومية.

بعد الانتهاء من مرحلة تحديد الوعاء الضريبي وتقدير الضريبة الواجب تسديدها، يتم الانتقال إلى المرحلة الثانية وهي تحصيل هذه المبالغ بعد إدخالها حيّز التنفيذ بموجب الجداول السنوية التي يصدرها وزير المالية، وقد نصت المادة 143 فقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية: "تحصل الضرائب

⁽¹⁾ قانون رقم 76-102، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، ج.ر.ج.د.ش. عدد 103، صادر في 26 ديسمبر 1976، معدل ومتمم.

⁽²⁾ EL YOUSSEFI ALAOUI Mohamed Amine, La sécurité fiscale du contribuable au Maroc, Thèse de Doctorat en Droit Privé, Faculté des Sciences Juridiques et Social Agdal Rebat, Université Mohamed V de Rebat, 2017, P. 64.

المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله⁽¹⁾. من أجل تبيان كيفية ظهور هذا النمط من النزاعات ينبغي أن نوضح المقصود بمنازعات التّحصيل (أولاً)، لكيّ نتمكن من محاولة تلخيص أهم الإشكالات والاعتراضات التي تكون محلاً لهذه المنازعات (ثانياً).

أولاً

المقصود بإجراء التّحصيل الضريبي

يعرّف التّحصيل على أنّه: "جملة من الإجراءات إدارية كانت أو فنية التي من خلالها يتم نقل دين الضريبية من المكلف إلى الخزينة العمومية"⁽²⁾ وتتمّ هذه العملية عن طريق إعداد جداول التّحصيل من طرف قابض الضرائب المختص⁽³⁾ التي يدخلها حيز التنفيذ وزير المالية وتعتبر الأداة القانونية لتحويل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽⁴⁾.

تتميّز هذه المرحلة أنّها جد حسّاسة، ومن خلالها تظهر مدى كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الديون العمومية⁽⁵⁾، فلا يكفي فقط تحديد المكلفين بالضريبة ونسبة الضريبة الواجبة الدّفع، إنّما

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(2) BELTRAME Pierre, *La fiscalité en France*, 5^{ème} éd., Dalloz, Paris, 1997, p. 45.

(3) صالح العبد، مرجع سابق، ص. 132.

(4) هناك ثلاثة طرق للدفع عن طريق الجداول وهي:

- الجداول العامة: هي جداول تردّ من مراكز الإعلام الآلي الجبوي على شكل إخطارات مثل الضريبة على الدخل والضريبة على الأرباح.
- الجداول الفردية: وهي خاصة بكل ممول وتؤسس في نهاية السنة المالية لتقويم النشاط السنوي وتتم بطريقتين وهما:
- طريقة المناظرة: وفيها يتم إخطار المكلف بالزيادة التي تقوم بها مصالح الضرائب مقارنة مع المعلومات المتوفرة لدى هذه الإدارة مع تلك التي يصرح بها المكلف، وفي حالة عدم قبوله يمكن له رفع الشكوى الضريبية.
- طريق الإخضاع التلقائي: هناك تسعة حالات حسب نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية بثبوتها يقوم المفتش قبل إعداد جدول التّحصيل بتبليغ أسس فرضها للمكلف بالضريبة.

- الجداول الجماعية: وهي تشبه الجداول الفردية إلّا أنّها تردّ جماعة ثم تقوم قباضة الضرائب بتبليغ كل واحد على انفراد.

راجع للمزيد: - زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص. 23-24.

(5) للمزيد حول التّحصيل الضريبي من الناحية الإجرائية ودور إدارة الضرائب خلال هذه المرحلة، راجع:

- داودي محمد، الإدارة الجبائية والتّحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2005-2006.

ينبغي الاهتمام أكثر بهذه المرحلة الثانية، لأنّ فشل مصالح الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة يعني أنّ كل الجهود التي بذلتها إدارة الضرائب ستكون بلا فائدة⁽¹⁾.

عملاً بمبدأ الملائمة في التّحصيل يتمّ تحديد أوقات تحصيل الضرائب حسب طبيعة كل ضريبة⁽²⁾، فهناك أنواع من الضرائب تحصل في نهاية كل شهر أو في نهاية كل سنة، المهم أن يقوم المكلف بتسديدها كما حدّده له الإدارة الضريبية، وفي نفس الإطار يجب على قابض الضرائب المختص أن يُراعي مختلف الإجراءات الخاصة لاسيما احترام المدة المحددة للمكلف من أجل الدّفع وضرورة تبليغه بكل العمليات التي يسعى القابض إلى تنفيذها، وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء المتّخذ إذا كان مخالفاً لما هو مقرر قانوناً.

إذا كان هناك بعض المكلفين الذين يلتزمون بالتّسديد في الوقت المحدّد بدون وجود أي نزاع وتخوفاً أيضاً من الغرامات التأخيرية، فإنّ هناك مكلفون آخرون يتماطلون في التّسديد رغم علمهم بأجل الدّفع، ممّا يجعل مصالح الإدارة الضريبية تشرع في اتّخاذ إجراءات التّحصيل الجبري عن طريق استعمال مجموعة من الوسائل لضمان تحصيل هذه الضرائب⁽³⁾، لاسيما في حالة امتناع المكلف عن التّسديد ودياً عن طريق استخدام عدّة وسائل كالحجز على أموال المدين، الحجز التحفظي، الغلق المؤقت للمحل التجاري... إلخ، هذه الإجراءات تتّخذها إدارة الضرائب دون اللّجوء إلى القضاء من أجل ذلك⁽⁴⁾، وتدخل هذا ضمن مختلف السّلطات والامتيازات التي منحها القانون لإدارة الضرائب لضمان

(1) العطية سعد و حسين حسين عبد الله علي، "إصلاح الإدارة الضريبية من الناحية الإجرائية"، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركور- العراق، المجلد السادس، 2017، ص. 41، [متوفر على الموقع]:

<https://www.iasj.net/iasj?func=search&query=au:%22Ali.H>، (تمّ الاطلاع عليه بتاريخ: 2018/01/01).

(2) يقتضي مبدأ الملائمة في تحصيل الضريبة أن يتمّ مراعاة ظروف المكلف بالضريبة لتحديد أوقات دفعها حتى لا يتضرر في حالة إلزامه بالتسديد في أوقات غير ملائمة مع ضرورة عدم الإضرار بحقوق الخزينة العمومية في حالة عدم التّسديد في الوقت المحدد لأنّ ذلك سيؤثر سلباً على حقوق الخزينة العمومية. راجع للمزيد: - أمزيان عزيز أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، مرجع سابق، ص. 244.

(3) هناك فرق بين تحصيل الضرائب المباشرة وغير المباشرة، لأنّه بالنسبة للضرائب المباشرة تكون هناك علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية ويتمّ تحديد التحصيل وفق جداول اسمية يدون فيها اسم المكلف والمادة الخاضعة للضريبة وأوقات استحقاقها، أي هناك علاقة مباشرة بين الطرفين، على خلاف الضرائب غير المباشرة أين يكون هناك اتصال غير مباشرة بين الطرفين ولا يتمّ جباية الضريبة بواسطة الجداول الاسمية، راجع في هذا الصدد:

- زغودود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص. 195.

(4) أمزيان عزيز، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، مرجع سابق، ص. 225.

عدم التهرب عن تسديد الديون العمومية⁽¹⁾، وينتج عن هذه الوسائل التي تستعملها إدارة الضرائب عدّة نزاعات واعتراضات من طرف المكلفين بالضريبة.

ما يميّز هذا النوع من المنازعات أنّها تتعلق بالمرحلة الثانية لتسديد الديون الضريبية لصالح الخزينة العمومية، ولا تتعلق بكيفية فرض الضريبة، وتنتج بسبب مختلف الامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب من أجل نجاعة عملية التّحصيل الجبري التي تشرع فيها هذه الإدارة⁽²⁾، لاسيما بعد رفض المكلف تسديدها ودياً، وما يمتاز به الدّين الضّربي أنّه دين ممتاز⁽³⁾، ومحمول وواجب الأداء رغم المنازعة في صحته ومقداره⁽⁴⁾، واستناداً إلى قاعدة الدّفع ثم الاسترداد المعروفة لدى مختلف التّشريعات فيجب على المكلف أن يسدّد مبلغ الضريبة، وإن لم يرضى بهذه الضريبة فله أن يطعن في أساس فرضها أو مقدارها ويطلب استردادها، ويتمثل الهدف من تقرير هذه القاعدة في استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية⁽⁵⁾، لأنّه في حالة توقيف الدّفع بسبب الاعتراض سيؤثر ذلك سلباً على تلبية الحاجيات العامة.

ثانياً

تعدّد منازعات التّحصيل

تتمتّع إدارة الضرائب من أجل ضمان تسديد الضريبة، بحقها في اتّخاذ جملة من الإجراءات لضمان تحصيل الديون الضريبية⁽⁶⁾، فرغم تعدّد هذه الوسائل والإجراءات فلا يضمن ذلك تحصيل مختلف الضرائب، الأمر الذي يؤدي إلى تنوّع أنواع المنازعات التي تطرح خلال مرحلة التّحصيل.

(1) SERLOTEN Patrick, *Introduction au droit fiscal*, 2^{ème} éd. Dalloz, Paris, 2000, P. 48.

(2) CHABCHOUB Toufik, « le contentieux du recouvrement des créancés fiscaux », p. 252. [En ligne]: http://bibliotheque.pssfp.net/livres/LE_CONTENTIEUX_DU_RECOUVREMENT_DES_CREANCES_FISCALES.pdf, (consulté le 16/08/2017).

(3) يعتبر الدّين الضّربي دين ممتاز استناداً إلى مجموع الضمانات المقررة قانوناً للدّين العمومي ذو الطابع الجبائي ويتميز هذا الحقّ عن غيره من حقوق الامتياز المنصوص عليها في القواعد العامة. وقد حرص المشرّع الجزائري على هذه الفكرة في مختلف النصوص الضريبية كما جاء ذلك في نص المادة 380 والمادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

(4) أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، مرجع سابق، ص. 238.

(5) راجع للمزيد:

- أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، مرجع سابق، ص. 239.

- MAITTOT DE LA MOTTE Alexandre, Op .Cit. P. 285.

- SERLOTEN Patrick, Op .Cit. P.50.

- SADDUGUI Mohamed, « règle procédurale du contentieux de recouvrement au Maroc », P. 02. [En ligne]: <https://www.etudier.com/sujets/contentieux-de-recouvrement-au-maroc/0>, (consulté le 22/06/2017).

(6) Voir pour plus de détails:

بالعودة إلى أحكام المادة 153 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، يمكن تلخيص أهم المتابعات التي يمكن لإدارة الضرائب ممارستها في إطار السلطات الواسعة التي منحها المشرع لهذه الإدارة باعتبارها المعنية بضمان تحصيل الديون العمومية⁽²⁾، وكل هذه الإجراءات التي قد تلجأ إليها مصالح الإدارة الضريبية المعنية ستؤدي لا محالة إلى اعتراض المكلف بالضريبة، مما ينتج عنه نزاع بين الطرفين قد يصل إلى الجهة القضائية، وتتمثل أهم هذه الاعتراضات التي قد تظهر خلال مرحلة التّحصيل الضريبي في:

أ- الاعتراض على المتابعات: قد يكون هذا الاعتراض على سند التّحصيل لعدم احترام إدارة الضرائب لإحدى الإجراءات الشكلية كعدم تبليغ المكلف بالإجراء الذي اتخذته، وقد يمس الاعتراض الجانب الموضوعي أو ما يسمى بالاعتراض على التّحصيل الجبري، ويتعلق هذا الاعتراض بموضوع المتابعة وليس بإجراءاتها، هذا ما نصت عليه المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾.

1- الاعتراض على إجراءات المتابعة: يتمّ اللجوء إلى هذا الاعتراض في حالة عدم احترام مصالح الإدارة الضريبية لبعض الشروط والإجراءات الشكلية المتعلقة بالمتابعة، فالأصل أنّه يجب على العون المختص بالمتابعات إعدار المكلف قبل القيام بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري⁽⁴⁾، وقد استعمل المشرع مصطلح الاحتجاج القصري للتعبير عن هذا النوع من الاعتراض. كما جاء ذلك في نص

- WOUAKO Dieunedort, Le temps et recouvrement de l'impôt, Thèse de Doctorat en Droit Public, L'école Doctorale Georges Vedel, droit public interne, science administrative et science politique, Université Panthéon-Assas, 2012, p. 145.

- DE LAUZAINGHEIN Christian, DE LAUZAINGHEIN Marie – STAUBLE Hélène et CABANNES Xavier, Op.Cit., P. 189.

⁽¹⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽²⁾ رغم إقرار المشرع للكثير من الامتيازات للإدارة الضريبية أثناء إتخاذ مختلف إجراءات التحصيل الجبري، إلّا أنّه ومن جانب آخر منح للمكلف الكثير من الضمانات التي تظهر من خلال تقييد جهة الإدارة بضرورة إتباع إجراءات دقيقة ومحددة لتفادي المساس بحقوق المكلف ومنع لهذا الأخير الحق في اللجوء للقضاء الإستعجالي لوقف عملية التحصيل الجبري، راجع للمزيد:

- بن قويدر طاهرو خضراوي الهادي، "دور القضاء الإستعجالي الإداري في حماية المكلف بالضريبة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية جامعة الجلفة، العدد الثالث، 2016، ص.ص. 60-76.

- رقام سعيدة، "شروط دعوى الاستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري" مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمّة لخضر- الوادي، العدد الثالث، 2018، ص.ص. 296-311.

⁽³⁾ جاء في نص المادة 2/153 من قانون الإجراءات الجبائية "...وتكتسي هذه الشكوى، إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج القصري على قانونية شكل إجراء المتابعة. وإما على شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود التزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة."

⁽⁴⁾ WOUAKO Dieunedort, Op.cit. p. 65.

المادة 153 مكرر 2 ، والملاحظ أنَّ المشرع استبدل مصطلح التَّحصيل القصري الذي كان منصوص عليه في المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002⁽¹⁾، بمصطلح الاحتجاج القصري الذي لا يفيد بمضمون هذا الاحتجاج ولا يوحي بالمعنى الذي قصده المشرع في نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- الاعتراض على التَّحصيل الجبري: لقد منح قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة عدّة ضمانات للاعتراض على إجراء التَّحصيل الذي يقوم به قابض الضرائب، ويمسّ هذا الاعتراض موضوع الالتزام ككل أو جزء منه أو بوجوب الوفاء به، إلّا أنَّ هذا الاعتراض لا يكون مقبولا إلّا إذا توفرت فيه الشروط المنصوص عليها في أحكام هذا القانون، وفي كلا الحالتين يجب على المكلف الذي يسعى للاعتراض على إجراءات المتابعة أو التَّحصيل الجبري أن يحترم بعض الشروط الشكلية، لاسيما ما يتعلق بأجال رفع الاعتراض الذي يجب أن يتمّ خلال أجل شهرين ابتداءً من تاريخ تبليغه بالإجراء الذي ستشرع فيه مصالح الإدارة الضريبية، وأن تتضمن شكواه كل وسائل الإثبات التي تفيد أن اعتراضه مبرر، وحسب نص المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، يجب أن تتضمن الشكوى المعلومات المتعلقة بهوية المشتكي، طبيعة المتابعة وموضوع الاعتراض، مع إمضاء صاحب الشكوى.

تقوم إدارة الضرائب بعد تسلّمها للشكوى بدعوة الشاكي إلى تقديم كل الوثائق التي تفيد ما يدعيه خلال أجل ثمانية أيام من تاريخ تسلّمه الرسالة المتضمنة تبليغه، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثائق الثبوتية خلال هذه الآجال فإنّه يتم رفض الطعن مباشرة، مع ضرورة تبليغ الشاكي بهذا القرار والذي يبقى أمامه حق اللجوء إلى رفع الدّعوى القضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة.

أمّا إذا قدّم المعني ملفّه حسب ما طُلب منه وفي الآجال المحدّدة، فإنّه يتمّ الفصل في شكواه خلال أجل شهرين وتلتزم مديرية الضرائب المختصة بالفصل في الشكوى أن تبليغ المكلف الشاكي بمآل الشكوى سواءً بقبولها أو رفضها أو قبولها جزئيا. ومهما كان طبيعة الإجراء المتخذ من طرف مصالح الإدارة الضريبية، فيجب عليها تبليغ المكلف بكل إجراء مهما كانت أهمية هذا الإجراء وهذا تحت طائلة بطلان إجراءات المتابعة.

أخذت المحكمة العليا بهذا المبدأ في قرارها الصادر بتاريخ 1991/01/27 تحت رقم 62575 وأقرّت بطلان إجراء التَّحصيل بسبب عدم تبليغ المكلف بعنوانه الجديد رغم علمها أنّه غير مقرر

⁽¹⁾ نصت المادة 194 من القانون رقم 21-01، مرجع سابق، "... تكتسي هذه المتابعات إما شكل اعتراض على إجراءات المتابعة، وإما شكل اعتراض على التحصيل القصري ..."

إقامته⁽¹⁾، كما قضت في ملف آخر بالمصادقة على القرار المستأنف الذي قضى ببطالان إجراءات المتابعة الجبائية التي شرعت فيها مصالح الإدارة الجبائية⁽²⁾.

مع الإشارة إلى أن الاعتراض على إجراءات المتابعة لا يؤدي إلى وقف التّسديد استناداً إلى مبدأ الدفع ثم المعارضة⁽³⁾، إلا إذا قدم المكلف بالضريبة ضمانات للحفاظ على حقوق الإدارة الضريبية فكلما الاعتراضين لا يؤديان إلى وقف إجراءات المتابعة، وإنما تواصل الإدارة الضريبية إجراءاتها بشكل عادي⁽⁴⁾.

ب- طلب إرجاء الدفع: كما سبق الإشارة إليه، فإن ما يميّز التّحصيل الضريبي هو ضرورة التّسديد ثم الاعتراض حفاظاً على أموال الخزينة العمومية، إلا أن المشرع الجزائري أوجد استثناءً عن هذه القاعدة وهو إمكانية طلب إرجاء الدّفع كما نصت عليه المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية: "يجوز للمكلف الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75 76 أدناه، في صحة ومقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرحى دفع الضريبة المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20 بالمائة من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه، ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁽¹⁾ أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، مرجع سابق، ص. 245.

⁽²⁾ جاء في إحدى حيثيات القرار " حيث أن إجراءات التحقيق والتبليغ والتحصيل كلها كانت باطلة نظراً لمخالفتها لأحكام القانون المذكور أعلاه مما يجعل أن ما بني على باطل فهو باطل وأن قرار المجلس قد أصاب في حكمه مما يستوجب المصادقة عليه"، راجع: - قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 001763، الصادر بتاريخ 2001/07/30، أشار للقرار: - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص. ص. 207-208.

⁽³⁾ عدوان معزوز محمد إشتية، مسببات النزاع في قانون الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008، ص. 110.

⁽⁴⁾ جاء في إحدى قرارات مجلس الدولة فيما يخص عدم وقف التنفيذ في المجال الضريبي " حيث أن منازعة الضرائب بدعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية من جهته لا يوقف التنفيذ ولا أثر لهذه الدعوى على مواصلة إجراءات التحصيل القصري"، راجع: - قرار مجلس الدولة، ملف رقم 024291، الصادر بتاريخ: 2005/03/08، أشار للقرار:

- كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2011، ص. 93.

ويخص تطبيق هذه التدابير فقط المنازعات المترتبة عن الاحتجاجات الناجمة عن المراقبة المذكورة في المواد 18 و 19 و 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية...⁽¹⁾.

من خلال نص هذه المادة يتضح أنه لكي يقبل طلب تأجيل التّسديد ينبغي على المكلف بالضريبة أن يقدم طلب الاستفادة من هذا الإجراء⁽²⁾، أمّا في حالة عدم طلبه ذلك فلا يمكن وقف التّسديد رغم وجود نزاع حول إجراءات التّحصيل، ويجب عليه أن يقدم ضمانات تضمن عدم ضياع حقوق الخزينة العمومية، وتتمثل هذه الضمانات في إلزام المكلف بأن يدفع 20 % من نسبة الدين.

يسعى المكلف بالضريبة من خلال طلب هذا الإجراء إلى ربح الوقت بهدف تحضير المبلغ المستحق خاصة عندما يتعلق موضوع الدين الجبائي بمبلغ معتبر⁽³⁾، كما قد يستعمله كحيلة لتهرب أمواله تفادياً لإتخاذ مصلحة التحصيل لإجراءات التنفيذ الجبري.

ج- طلب إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات: من أهم الامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب لضمان تحصيل الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة هو إمكانية الحجز على أموال المكلف المدين، فيمنع عليه التصرف في هذه الأموال وذلك عندما يتّضح بأن حق الخزينة العمومية مهدداً بالضيق⁽⁴⁾، وحسب نص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، فإنّ الحجز ينفذ بعد ثلاثة أيام من الأشعار بالتنبيه وفي حالة الاستعجال يمكن تنفيذ الحجز في يوم واحد من تاريخ التبليغ.

(1) تمّ إضافة هذه الفقرة الثالثة بموجب المادة 25 من القانون رقم 09-09، المؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج. ر. ج. د. ش. عدد 78، صادر في 2010/12/31.

(2) للمزيد حول نظام التأجيل القانوني للدفع راجع:

- واضح إلياس، إرجاء الدفع في المواد الجبائية (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران (2)، 2015/2014.

- صدوق المهدي وخويلدي السعيد، " التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع فيه (ضمانة أم قيد)", مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي تامنراست، العدد الثاني، 2017، ص. 54-77.

- عطوي عبد الحكيم، "دراسة تحليلية لمضمون نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية المنظمة لطلب الإرجاء القانوني للدفع" المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية، المجلد 16، العدد الثاني، 2017، ص. 65-81.

(3) DENIDENI Yahia, « la demande du sursis légal du paiement en référé fiscal », Revue Algérienne des Sciences Juridiques, Politiques et Economiques, Université Benyoucef Benkhedda d'Alger, n° 03, 2011, P. 150.

(4) راجع للمزيد:

- كوسة فضيل، "الحجز الإداري في المنازعة الضريبية"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة- الجزائر، العدد الثالث، 2011، ص. 421-440.

الأصل أنه لا يمكن وفق تنفيذ إجراءات الحجز على أموال المكلف المعني، إلا إذا سعى هذا الأخير أمام إدارة الضرائب من أجل استرجاع هذه المحجوزات عن طريق تقديم طلب إلى المدير الولائي للضرائب وذلك خلال أجل شهر من تاريخ الحجز، كما ينبغي على المكلف أن يُقدّم الوسائل الثبوتية التي على أساسها يمكن للمدير الولائي أن يستجيب لطلبه، أمّا في حالة عدم قبول الطلب فيحق للمكلف أن يلجأ إلى القضاء الإداري لرفع الدعوى الضريبية ضد المدير الولائي للضرائب الذي رفض الاستجابة لطلبه.

أقرّ قضاة مجلس الدولة هذا المبدأ في قراره الصادر في 2002/10/15 الذي جاء فيه أنه في حالة عدم وجود نزاع حقيقي في الموضوع حول صحة الضريبة، فإنّ المطالبة برفع الحجز أو إيقاف التسديد يكون غير مقبول بسبب عدم مناقشة الموضوع الأصلي المتعلق بمدى صحة الضريبة، كما جاء في إحدى حيثياته " ... غير أنه بالرجوع إلى ملف الاستئناف والدعوى لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح على قاضي الموضوع لمناقشة صحة فرض الضريبة، وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين الجبائي، مما يستوجب إلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة"⁽²⁾.

مما يعني أنه يجب على المكلف أن لا يتوقف فقط عند إثارة منازعة وفق شروط الاستعجال وإنّما ينبغي أن يكون هناك نزاع حقيقي بين الطرفين حول أساس فرض الضريبة أو إجراءات تحصيلها، فلا يكفي رفع دعوى استعجالية للحصول على الحماية القضائية⁽³⁾، وإنّما يجب رفع دعوى أخرى في الموضوع، ورغم أنه ليس هناك تداخل بين الدعويين إلا أنّ هناك تكامل بينهما⁽¹⁾.

- مانع سلمى، "إجراءات المتابعات الضريبية ورقابة القاضي الإداري"، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، العدد الرابع عشر، 2017، ص.ص. 181-194.

- ذيب منصف، الآليات الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون تخصص تنظيم إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، 2013-2014، ص. 76.

⁽¹⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽²⁾ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005543، الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003، ص.ص. 87-88.

⁽³⁾ يتميز قضاء الاستعجال بأنّه قضاء وقي، يفصل في التدابير الاستعجالية لمعالجة وضعيات مستعجلة دون الفصل في موضوع الخصومة التي يجب أن تعرض على قاضي الموضوع المختص، ولا تكون لأوامر الاستعجال أية قيمة فيما يخص أحقية المدعي في طلباته راجع للمزيد حول طبيعة الأوامر الاستعجالية:

- غني أمينة، الاستعجال في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص الإجراءات والتنظيم القضائي، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2011-2012.

د- طلب رفع اليد على إجراءات غلق المحل المهني وبيعه: ينبغي تحديد إجراءات غلق المحل المهني وحالات بيعه، وكيفية تدخل المكلف لتفادي ممارسة الإدارة الضريبية لهذه الإجراءات التي تدخل في إطار السلطات الممنوحة لهذه الإدارة للتأثير على المكلف ودفعه لتسديد الضرائب المفروضة عليه:

1- طلب رفع اليد على إجراءات غلق المحل المهني: من أخطر السلطات التي منحها القانون لإدارة الضرائب هو اتخاذ إجراءات الغلق المؤقت للمحلات التجارية، الذي يعتبر تمهيداً لإجبار المكلف على تسديد ما عليه من ديون ضريبية⁽²⁾. تم استحداث هذا الإجراء بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997⁽³⁾، الذي يدخل في إطار الإجراءات التنفيذية الممنوحة لإدارة الضرائب كما نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾.

يتم غلق المحل المهني بعد إعداد تقرير من طرف المفتش المكلف بذلك ويقوم بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتمتع بهذه السلطة ويبلغ قرار الغلق بصفة رسمية للمكلف المعني الذي تمنح له مهلة 10 أيام للتسديد أو اكتتاب سجلاً للاستحقاقات بعد موافقة القابض المكلف بالعملية ففي حالة عدم التسديد يتم تنفيذ قرار الغلق بشرط ألا تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر، كما نصت عليه المادة 146 الفقرة الأولى من نفس القانون.

يحق للمكلف المعني بعملية الغلق أن يعترض على هذا الإجراء بموجب عريضة تتضمن طلب رفع اليد، تقدم وفق إجراءات الاستعجال أمام المحكمة الإدارية المختصة ويتم استدعاء ممثل إدارة الضرائب من أجل تقديم ملاحظاته قبل الفصل في الدعوى، كما جاء ذلك في نص المادة 146 الفقرة الثالثة من نفس القانون⁽⁵⁾، إلا أن ما يُعاب على نص هذه المادة أنها أقرت بإمكانية لجوء المكلف إلى القضاء الإداري الاستعجالي دون الإشارة إلى ضرورة رفع دعوى في الموضوع يختص بها القضاء الإداري العادي، وهذا ما يعدّ خروجاً عن القواعد العامة التي تقضي بأن رفع الدعوى الاستعجالية يكون

- STRICKLER Yves, Le juge des référés : juge provisoire, Thèse de Doctorat en Droit, Faculté de Droit, De Sciences Politiques et de Gestion, Université Robert Schuman de Strasbourg, 1993.

(1) رقام سعيدة، مرجع سابق، ص. 305.

(2) صالح العبد، مرجع سابق، ص. 135.

(3) أمر رقم 31-96، مؤرخ في 30 ديسمبر 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج. ر. ج. د. ش. عدد 85، صادر في 31 ديسمبر 1996.

(4) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(5) نفس القانون.

متزامناً مع رفع دعوى في الموضوع، لأنَّ القضاء الاستعجالي يفصل فقط بإجراء مؤقت ولا يتعرض لأصل الموضوع⁽¹⁾.

2- الاعتراض على عملية بيع المحلات المهنية: ينبغي التمييز هنا بين حالتين التي من خلالهما يمكن القيام بعملية البيع، فقد تتمَّ هذه العملية استناداً إلى الأحكام المنصوص عليها في المادة 146 السابقة الذكر⁽²⁾، وذلك تكملة لعملية غلق المحل المهني أين يمكن تجاوز عملية الغلق إلى بيع المحل فتتمَّ عملية البيع هنا عن طريق قرار يصدره المدير الولائي للضرائب مع ضرورة ترخيص من طرف الوالي للقيام بإجراءات البيع نظراً لخطورة هذا الإجراء، وقد نصت على هذا الإجراء المادة 146 الفقرة الرابعة "... ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أية سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية ...".

في حالة عدم الحصول على ترخيص للبيع من طرف الوالي خلال أجل 30 يوماً من تاريخ تقديم الطلب أمامه، يمكن للمدير الولائي أن يرخص قانوناً للقابض المكلف بالعملية من أجل الشروع في البيع، إلاَّ أنَّه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع سهلة التلف فيمكن الشروع مباشرة في عملية البيع دون انتظار الحصول على ترخيص من طرف الوالي، وهذا لضمان عدم هلاك تلك السلع.

أمَّا الحالة الثانية التي يمكن من خلالها الشروع في عملية البيع فهي تلك المنصوص عليها في المادتين 151 و 152 من قانون الإجراءات الجبائية، ويدخل هذا الإجراء في إطار عملية الحجز التي تقوم بها مديرية الضرائب ضد المحل التجاري والعتاد الذي يملكه المكلف في محلّه، وذلك بعد القيام بعملية

⁽¹⁾ إلاَّ أنَّ قضاة مجلس الدولة استقروا على ضرورة رفع دعوى في الموضوع متزامنة مع دعوى الاستعجال، كما جاء ذلك في قرار مجلس الدولة رقم 005671 الذي جاء فيه "حيث أن المستأنف عليه رافع إدارة الضرائب منازعا في قيمة الضريبة المفروضة عليه فأصدر قاضي الموضوع قرار بتعيين خبير.

حيث أنه في آن واحد سجل المستأنف عليه دعوى استعجالية ملتمسا توقيف تنفيذ إشعار بالتسديد إلى حين الفصل في الموضوع. حيث ما دام أنه تم الفصل في الموضوع بتعيين خبير فإن قيمة الضريبة تكون مرجحة للزيادة أو النقصان أو البقاء على حالها، وأن الفصل بإيقاف تسديد الإشعار بالدفع لا يمس بأصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده في حين الفصل في الموضوع، وقد استقر مجلس الدولة الفصل في إيقاف التنفيذ في هذه الحالات مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف". راجع:

- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005671، الصادر بتاريخ: 2002/02/17، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003 ص.ص. 73-74.

⁽²⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

الحجز دون الوصول إلى نتيجة مع المكلف الذي يرفض التسديد، فهنا تنتقل الجهة المختصة إلى العملية الثانية وهي البيع سواء للعتاد المحجوز داخل المحل أو لكل المحل حسب طبيعة الدين المستحق، وبالعودة إلى النصين السابق الإشارة إليهما يتضح لنا أنه لكي يتم ممارسة هذا الإجراء الخطير ينبغي إتباع إجراءات دقيقة وسليمة أهمها:

- ضرورة إشهار إعلان البيع: يتم البيع بعد 10 أيام من إلصاق إعلان بمقر المحل وإعلانات البلدية يتضمن بيان لقب المكلف المعني وعنوانه وكل المعلومات المتعلقة بالمحل والقباض المباشر للعملية، ويوم وساعة القيام بعملية البيع.

كما ينبغي إعلان البيع أيضا في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة والولاية مكان تواجد المحل التجاري والإشارة إلى هذا في الإشهار في المحضر المتضمن عملية البيع، كما نصت عليه المادة 151 فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، وما يميز إجراءات البيع أنها تتم وقف نظام البيع بالمزاد العلني، مما يستوجب على العون المكلف بهذه العملية أن يتخذ كل الإجراءات الضرورية لاسيما الإعلان عن العملية وتحديد السعر الافتتاحي للبيع وكيفية رسو المزاد⁽²⁾.

- أن يتم البيع كأصل عام وفق إجراءات البيع بالمزاد العلني: ما يمكن التعقيب عليه فيما يخص عملية البيع أن المشرع أقر أن هذه العملية تتم كأصل عام وقف إجراءات البيع بالمزاد العلني وأن العارض الذي يقدم أفضل عرض يرسو عليه المزاد، لكن في حالة عدم رسو المزاد أو انعدام العطاءات بعد الجلسة الثانية، فإن المشرع أقرباً بعملية البيع تتم وقف إجراءات التراضي المنصوص عليها في المادة 152 الفقرة الثانية من نفس القانون⁽³⁾. هذا ما يعتبر إجحافاً في حق المكلف بالضريبة لأن البيع وقف إجراء التراضي يعني أن مبلغ البيع لا يتعدى السعر الافتتاحي، مما يعتبر مخالف لسعر السوق ويمس بصفة مباشرة ذمة المكلف خاصة إذا كانت لهذا الأخير ظروف معينة منعه من تسديد ما عليه من ديون ضريبية.

في نفس الإطار، فإن ما يُعاب على هذا الإجراء أن المشرع أقرباً بمكانية ممارسة إجراءات البيع من طرف القابض المختص أو من طرف محضر قضائي، فكيف يمكن تصور نجاح عملية البيع عندما

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(2) تنص المادة 151/3 من نفس القانون على " ... يرسى مزاد المحل على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي. غير أنه في حالة قصور المزادات، يباع المحل التجاري بالتراضي ..."

(3) من أجل اتخاذ إجراءات البيع بالتراضي وحسب نص المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية ينبغي أن يتم ذلك بعد الإعلان الثالث للمزاد وبعد مرور 15 يوم دون تقديم أية عطاءات، مع ضرورة الحصول على ترخيص من طرف المدير الولائي للضرائب.

يقوم بها القابض الذي يسعى فقط إلى ضمان التّسديد، ولا يهتمّ التقييم الحقيقي للعتاد أو المحل موضوع البيع، كما أنّ الإدارة الضريبية هنا تعتبر خصم للمكلف فلماذا تُمنح لها صلاحية التدخل للقيام بهذا الإجراء الذي كان ينبغي القيام به من طرف الجهة القضائية أو المحضر القضائي باعتباره طرفاً محايداً.

كان ينبغي من أجل تحقيق نوع من العدالة بين الطرفين تكليف جهة أخرى تمارس إجراءات الحجز والبيع وعدم منح هذا الامتياز لمصالح الإدارة الضريبية، فمهما افترضنا الصّحة والسلامة الإجرائية لهذه العملية إلّا أنّ هناك احتمال لتعسف الأعوان المكلفين بهذه العملية ومساسهم بمصالح المكلفين بالضريبة.

لا تُعارض موقف المشرّع فيما يخص مختلف الامتيازات والسلطات التي منحها للإدارة بصفة عامة ومصالح الإدارة الضريبية بصفة خاصة بالنسبة لسلطاتها في إصدار مختلف القرارات في مواجهة المكلف، لكن ليس إلى درجة أن تقوم هذه الإدارة باتخاذ الإجراءات التنفيذية للحجز والبيع لممتلكات المكلف، مادام أنّ هناك جهة قضائية يمكنها التّدخل للأمر بمختلف الإجراءات التي تراها ضرورية باعتبارها جهة محايدة.

نظراً لخطورة كلا من الإجراءات فأكيد أنّ المكلف بالضريبة سيقوم برفع تظلم خلال الآجال القانونية وباعتبار أنّ الطعن لا يوقف عملية الغلق أو البيع⁽¹⁾، فإنّ المعني سيقوم برفع دعوى إدارية ضمن شروط الاستعجال من أجل أمر المدير الولائي بوقف تنفيذ قرار الغلق أو البيع. وفي غالب الحالات فإنّ القاضي الإداري يأمر بوقف كل الإجراءات نظراً لمساسها المباشر بحقوق المكلف بالضريبة لأنّه في حالة بيع المحل سيؤدي ذلك إلى وضعيات يصعب تداركها مستقبلاً، خاصة إذا اتّضح من خلال

⁽¹⁾ يعتبر رفع الشكوى أمام المدير الولائي للضرائب من الشروط الخاصة الواجب توفرها لإمكانية الاعتراض أمام الجهة القضائية ضد مختلف إجراءات الحجز والبيع، وقد أكد مجلس الدولة هذا الموقف في عدّة قرارات منها، قراره رقم 207171 الذي جاء في إحدى حيثياته: "... حيث بالرجوع إلى دراسة الملف وخاصة بعد الإطلاع على المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة، إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر من من يوم إيداع الطلب. ومادام أن المستأنف لم يقوم بالإجراء المطلوب منه طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً"، راجع:

- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 207171، الصادر بتاريخ 2001/04/09، مجلة مجلس الدولة عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003 ص. 92.

وقائع الملف أنّ أعوان الإدارة الضريبية لم يحترموا إحدى الإجراءات الشكلية الضرورية لبيع المحل التجاري أو المهني.

من خلال ما سبق يتّضح أنّ ما يميّز منازعات التّحصيل هو الطابع المستعجل الذي يستوجب على المكلف إن أراد الاعتراض على الإجراءات التي تتخذها مصالح المديرية الولاية للضرائب أن يلجأ للقضاء الإداري الاستعجالي من أجل الفصل وفق إجراءات مستعجلة استناداً إلى الطابع التنفيذي الذي تمتاز به القرارات الإدارية بصفة عامة وتلك المتعلقة بالمجال الضريبي بصفة خاصة⁽¹⁾.

لكن قبل ذلك يجب على المكلف بالضريبة أن يرفع دعوى في الموضوع ينازع فيها صحة الضريبة أو إجراءات تحصيلها⁽²⁾، لأنّ دور قضاء الاستعجال يتوقف عند حق الأمر بتدبير مستعجل دون الفصل في الدّعى من حيث الموضوع، فيبغى تدخّل قاضي الموضوع من أجل الفصل في جدية مطالب المكلف بالنسبة للاعتراض الحقيقي المتعلق بموضوع الضريبة الواجبة التّسديد.

وقد أكد مجلس الدّولة هذا المبدأ في قراره الصادر في 2002/10/15 الذي جاء فيه "من المقرر قانوناً أنه في حالة عدم وجود شك حول صحة الضريبة فإنّ القضاء برفع الحجز أو إيقاف إجراءات المتابعة أمام قاضي الموضوع دون مناقشة صحة الضريبة يكون مخالف للقانون..."⁽³⁾.

يتّضح من خلال ما جاء في منطوق هذا القرار أنّه ينبغي على المكلف من أجل الحصول على الحماية القضائية في مواجهة امتيازات الإدارة الضريبية أن لا يتوقف دوره عند الاعتراض على إجراءات التّحصيل من الناحية الشكلية فقط، وإنّما يجب أن يُنازع الإدارة في الضريبية من حيث أساس فرض الضريبة وكيفيات تحصيلها عن طريق رفع دعويين أمام القضاء الإداري، دعوى في الموضوع ليطلب إلغاء الضريبة المفروضة أو التعديل من أساس فرضها أو إسقاطها لظروف معينة ودعوى استعجالية أمام نفس القضاء يطالب فيها اتّخاذ تدبير مستعجل نظراً للقوة التنفيذية التي تمتاز بها القرارات الإدارية التي لا يتمّ وقف تنفيذها حتى في حالة الاعتراض عليها أمام القضاء واستثناءً فقط يمكن رفع دعوى مستعجلة لأمر إدارة الضرائب بوقف إجراءاتها إلى حين الفصل في موضوع

⁽¹⁾ تعتبر قاعدة التنفيذ المباشر للقرارات الإدارية من أهم الامتيازات التي تحوزها الإدارة استناداً إلى القوة التنفيذية لقرارات الإدارة وعدم إمكانية تدخل أية جهة في مهامها أو وقف تنفيذ قراراتها، إلّا أنّ المشرّع أوجد استثناء أين يمكن للمتضرر من تصرفات وقرارات الإدارة أن يلجأ إلى القضاء لطلب وقف تنفيذ قراراتها إذا كانت تمسّ بصفة مباشرة وخطيرة بمصالح المخاطب بالقرار، وهذا ما أقرته المادة 835 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

راجع أيضاً: - غني أمينة، مرجع سابق، ص. 228.

⁽²⁾ DENIDENI Yahia, « la demande du sursis légal du paiement en référé fiscal », Op. Cit. P. 148.

⁽³⁾ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005543، مرجع سابق، ص. 121.

النزاع، وهذا بهدف عدم المساس بحقوق ومصالح المكلف في حالة قيام الإدارة الضريبية بممارسة إجراءات التّحصيل الجبري في مواجهة المكلف.

بالعودة إلى القوانين الضريبية وقانون الإجراءات الجبائية، يتّضح لنا بأنّ المنازعات الضريبية تختلف باختلاف موضوعها ومجال فرضها، وأغلب هذه المنازعات قد تنشأ بسبب امتناع المكلف عن تسديد ما عليه من ديون لصالح الخزينة العمومية، وقد يكون هذا الامتناع بسبب اعتراض المكلف عن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة الضريبية أو يسعى إلى التهرب عن دفع الضريبة ويستعمل عدّة حيل من أجل ذلك.

وفي حالات أخرى قد يكون موضوع المنازعة يتعلق بطلب الاستفادة من حق ناتج عن صدور نص تشريعي أو تنظيمي، ففي حالة رفض مصالح إدارة الضرائب طلب المكلف للاستفادة من هذا الحق يلجأ إلى القضاء من أجل إنصافه، وفي حالات أخرى قد يلتمس المكلف تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها بسبب وضعيته المالية دون وجود نزاع حقيقي حول تقدير الضريبة أو تحصيلها.

في غالب الأحيان، فإنّ سبب نشوب المنازعات الضريبية هو انعدام الثقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية نتيجة عدم وعي هؤلاء بأنّ هذه الإدارة تقوم بتطبيق مختلف النصوص القانونية وتفرض الضريبة استناداً إلى هذه القوانين، وبسبب نقص الكفاءة لدى أعوان إدارة الضرائب الذين وفي الكثير من الأحيان يقعون في أخطاء أثناء تحديد الوعاء الضريبي وأثناء اتخاذ إجراءات التّحصيل الجبري ولا يصححون هذه الأخطاء ممّا يزيد الأمور تعقيداً ويوصل النزاع إلى جهاز القضاء.

وإجرائياً يصعب تعداد كل النزاعات التي قد تُثار في المجال الضريبي رغم أنّ المشرع حصر صور المنازعات الضريبية في نوعين منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التّحصيل، إلّا أنّه لا يمكن حصر كل الدعاوى التي يمكن رفعها ضمن هاذين المجالين، لأنّ المكلف بالضريبة لديّه الحق في الاعتراض على أي إجراء يعتقد أنّه يمس مصالحه الشخصية، والإدارة الضريبية لها أن تتخذ ما تراه مناسباً لممارسة مهامها استناداً إلى مختلف الامتيازات التي منحها لها القانون لضمان تحصيل الديون العمومية. على هذا الأساس تتنوع الدعاوى بالنظر إلى الجهة التي تبادر برفع الدّعى وبالنظر إلى الإجراء الذي اتخذته إدارة الضرائب ولم يرضى به المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني

تميز النزاع الضريبي من حيث أطرافه

أكد أن كل منازعة قضائية تنشأ بين طرفين أو أكثر حسب موضوع الدّعى والأشخاص الذين تكون لهم علاقة به⁽¹⁾، إلا أن ما يميز المنازعة الإدارية بصفة عامة والضريبية بصفة خاصة هو وجود الإدارة طرفاً فيها، باعتبارها أحد أجهزة الدولة التي لها سلطات عامة تستمدّها من سلطة الدولة وسيادتها بهذا تتميز المنازعة الضريبية بأن أطرافها غير متكافئين⁽²⁾، رغم أن النصوص الضريبية تفيد أن العلاقة بين الطرفين ليست علاقة مديونية بالمفهوم المدني، وإنما علاقة تنظيمية تستمد من الأحكام المنصوص عليها قانوناً⁽³⁾.

الملاحظ أن هناك نوع من التناظر بين الطرفين الذي يتجلى من خلال مراكزهما القانونية⁽⁴⁾ مديرية الضرائب تمثل الدولة وتسعى لتحقيق مصالح عامة للخرينة العمومية من خلال اتخاذ مختلف الإجراءات اللازمة لممارسة مهامها على أحسن وجه وفي إطار الإمتيازات الممنوحة لها قانوناً، ومن جهة أخرى شخص طبيعي أو معنوي خاص يسعى دائماً لتحقيق مصالحه الخاصة لاسيما تفادي الخضوع للمزيد من الالتزامات المالية، فهذا التوازن بين الطرفين يجعل المكلف في موقف تنازعي يسعى دائماً إلى تقديم أدلة بهدف دحض قرينة المشروعية المفترضة في أعمال الإدارة⁽⁵⁾.

(1) رغم أن هناك الكثير من الأشخاص الذين يجدون أنفسهم أطراف في نزاع ما دون أن تكون لهم مصلحة شخصية -إن صح التعبير- لاسيما بالنسبة للورثة الذين ينبغي إدراجهم كأطراف في الدّعى رغم أن البعض منهم لا يهتمهم النزاع أصلاً ولا يسعون لتحقيق مصلحة معينة، لكن ينبغي إدراجهم في الدّعى لتفادي رفضها شكلاً.

(2) أحمد محمد خويلد رجاء، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2004، ص. 22.

(3) عدوان معزوز محمد إشتية، مرجع سابق، ص. 23.

(4) يصف الأستاذ أمزيان عزيز هذه العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف على أنها "الود المفقود". راجع:

- أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، مرجع سابق، ص. 21. راجع للمزيد حول الثقافة الضريبية ودور الإدارة الجبائية في إرسائها:

- نوي نجا، "كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر"، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد السادس عشر، 2017، ص. 317-330.

- بوقناديل محمد و جليل زين العابدين، مرجع سابق، ص. 91-92.

(5) Voir :

- MAALEJ MAHDI Nada, « L'administration fiscale Française face au contribuable : Quelle évolution ? » Revue Fiscale, faculté de droit de Stax, n° 06, 2006, P 117.

- KAMOUN Fériel, La preuve en droit fiscal, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit des affaires, Faculté de droit de SFAX, Université de SFAX pour le sud, 2001-2002, P. 52.

فلا مجال للحديث عن القضاء الإداري إلا بوجود الإدارة طرفاً في الخصومة الإدارية بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة (الفرع الأول)، أمّا الطرف الثاني في الدّعى الضريبية فهو المكلف بالضريبة الذي له اعتبار خاص وتربطه علاقة مباشرة مع إدارة الضرائب باعتباره مكلف بدفع ضرائب محدّدة قانوناً (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الإدارة الضريبية والنزاع الضريبي

تعتبر الإدارة الضريبية الجهاز المكلف من طرف الدولة لتطبيق إحدى أهم السياسات المالية في الدولة⁽¹⁾، ممثلة في المديرية العامة للضرائب الجهاز الإداري، من أجل ممارسة مختلف العمليات المتعلقة بتطبيق القوانين الجبائية تحت إشراف الوزير المكلف بالمالية كأعلى هرم للتنظيم الإداري لهذه المديرية⁽²⁾، بشكل يضمن تحديد مختلف الضرائب الواجب الدفع وتحديد الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المكلفين بدفع هذه الموارد لصالح خزينة الدولة.

كما تعتبر هذه الإدارة الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية ويتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي، ويعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي⁽³⁾، وتحتل مصالح الإدارة الضريبية مكانة هامة في مختلف التشريعات، لما لها من دور محوري في إصلاح النظام الجبائي وتحقيق سياسة ضريبية فعّالة عن طريق تكريس مختلف المبادئ التي تقوم عليها الضريبة والتّمكن من أهداف الدولة من فرض مختلف الضرائب لاسيما تزويد الخزينة العمومية بالموارد المالية الضرورية لإشباع حاجيات المواطنين، وتحقيق العدالة الضريبية عن طريق فرض الضريبة على مختلف فئات المجتمع دون استثناء، مع الأخذ بعين الاعتبار نسبة الدّخل ومختلف الموارد المالية.

- محمد جاسم سهام، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة العراق)"، مجلة الاقتصاد الخليجي، مركز الدراسات البصرة والخليج العربي، جامعة البصرة، العدد 19، 2011، ص. 132.

⁽¹⁾ أحمد عبد العزيز حسام فايز، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008، ص. 29.

⁽²⁾ مرسوم تنفيذي رقم 54-95، مؤرخ في 15 فيفري 1995، يتضمن صلاحيات وزير المالية، ج. ر. ج. د. ش. عدد 15، صادر في 1995/02/19، معدل ومتمم.

⁽³⁾ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، 2012-2013، ص. 42.

كما يبرز دور هذه الأخيرة من حيث مدى احترامها للقانون أثناء ممارستها لمختلف السلطات تكريساً لدولة القانون التي تظهر معالمها من خلال مشروعية الأعمال التي تقوم بها هذه الإدارات التابعة للدولة وعدم مساسها بحقوق المواطنين⁽¹⁾.

أولا

التنظيم الهيكلي

تتفرع المديرية العامة للضرائب إلى مصالح مركزية متواجدة على مستوى الجزائر العاصمة وأخرى خارجية متواجدة على المستوى المحلي:

أ- المديريات المركزية: حسب المرسوم التنفيذي 364-07 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية⁽²⁾، تتفرع هذه الأخيرة إلى تسعة (9) مديريات وهي:

1- المفتشية العامة للمصالح الجبائية: تختص أساساً بعملية الرقابة والتفتيش والتحقيقات فيما يخص تنظيم المصالح وعملها، جودة عملها واستعمال الطاقة البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرفها.

2- مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين: تهتم بتطبيق السياسة الجبائية، وتتفرع إلى أربعة (4) مديريات فرعية.

3- مديرية المنازعات: تختص بمراقبة مدى التطبيق السليم للقوانين الجبائية وتتكون من أربعة (4) مديريات فرعية.

4- مديريات العمليات الجبائية والتحصيل: تختص بتابعة العمليات المطبقة في مجال وعاء الضريبة وتصفياتها وتحصيلها، وتتكون من أربعة (4) مديريات فرعية.

5- مديرية الأبحاث والتدقيقات: تختص أساساً بالمراقبة والمتابعة في إطار محاربة الغش الجبائي، وتتكون من أربعة (4) مديريات فرعية.

6- مديرية الإعلام والوثائق الجبائية: تختص بتنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي بين مختلف المصالح والمديرية الولاية للضرائب، تتكون من ثلاثة (3) مديريات فرعية.

⁽¹⁾ MAALEJ MAHDI Nada, Op .Cit. P. 116.

⁽²⁾ مرسوم تنفيذي رقم 364-07، مؤرخ في 24 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج. ر. ج. د. ش. عدد 75، صادر في 02 ديسمبر 2007.

7- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم: تهتم أساسا بتصميم نظام المعلومات والحدود المشتركة وأدوات الاتصال والتحكم في المراجع الأساسية في مجال تكنولوجيات الإعلام والاتصال، تتشكل من ثلاثة (3) مديريات فرعية.

8- مديرية العلاقات العمومية والاتصال: تختص بدراسة التدابير الضرورية لتحسين العلاقات بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، تتشكل من ثلاثة (3) مديريات فرعية.

9- مديرية إدارة الوسائل والمالية: تختص بالجانب الإداري والتسيير لمستخدمي المديرية العامة للضرائب، تنفرع إلى خمسة (5) مديريات فرعية.

ب- المصالح الخارجية: متواجدة على المستوى المحلي وتنقسم إلى عدة مديريات⁽¹⁾ وهي:

1- مديريات كبريات المؤسسات: تختص بإدارة الشؤون الجبائية للشركات ذات رقم الأعمال الذي يتعدى مبلغ مائة مليون دج (100.000.000.00) عن طريق تلقي مختلف التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب ومختلف الرسوم⁽²⁾، تتكفل أيضا بمنح تراخيص الشراء والاستيراد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المادة 44 من قانون الرسم على رقم الأعمال⁽³⁾. تمّ إحداث هذه المديرية مؤخرا بالنظر إلى طبيعة النظام الاقتصادي الجزائري الذي يتميز بتمركز مختلف المداخل في بعض الشركات الاقتصادية الكبرى⁽⁴⁾، أهمها الشركات البترولية، الشركات الأجنبية البنوك.

حسب المادة الثانية من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية⁽⁵⁾، فإنّ هذه المديرية تتكون من خمسة مديريات وهي: المديرية الفرعية لجباية

(1) مرسوم تنفيذي رقم 327-06، مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدّد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ج.د. ش. عدد 59، صادر في 24 سبتمبر 2006.

(2) أنظر نص المادة 161 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(3) قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

(4) عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2011-2012، ص. 89.

(5) قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ج.د. ش. عدد 20 صادر في 29 مارس 2009، معدل ومتمم بموجب القرار الوزاري الصادر في 17 أكتوبر 2018، ج.ج.د. ش. عدد 14، صادر في 28 فبراير 2019.

المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمنازعات والمديرية الفرعية للوسائل⁽¹⁾.

يتمثل الهدف من إحداث هذه المديرية في تبسيط الإجراءات الإدارية وتجميعها لدى هذه الهيئة التي تتمثل مهمتها الأساسية في التعامل مع المكلفين بالضريبة الذين لهم اعتبار خاص بالنظر إلى الموارد المالية التي تعود للخزينة العمومية كضرائب تدفعها هذه الشركات الضخمة، فهي تمثل حوالي 70 % من هذه الإيرادات⁽²⁾. وقد سعى المشرع إلى إنشاء مثل هذه المديرية من أجل الاهتمام بالشركات الكبرى لاسيما البترولية منها والأجنبية لضمان تقديم كل الخدمات والاستعلامات التي يحتاجها المكلف بالضريبة، ومن أجل ضمان تحصيل مختلف الديون حتى في حالة اعتراض المكلف على الإجراءات التي يتم اتخاذها، فيجب تقديم هذا الاعتراض أمام نفس المديرية مما يسهل من إجراءات تقديم الطعون الإدارية.

2- المديرية الجهوية للضرائب: متواجدة على المستوى الجهوي تمثل المديرية العامة للضرائب على هذا المستوى، تسهر على تنفيذ مختلف تعليمات السلطة المركزية وتتواجد على المستوى الوطني تسعة مديريات تتضمن عدد معين من المديريات الولائية، تتفرع هذه المديرية إلى أربعة مديريات فرعية وهي المديرية الفرعية للتكوين، المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل والمديرية الفرعية للرقابة⁽³⁾.

⁽¹⁾ حسب المادة الثالثة من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009 السابق الذكر، فإن المديرية الفرعية لجباية المحروقات تختص بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العاملة في القطاعين البترولي وشبه البترولي والشركات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للقانون الجزائري، وإعداد برامج مراجعة الملفات وتنفيذها والقيام بمختلف الإحصائيات. أمّا بالنسبة لمكتب تسيير الملفات الجبائية، فحسب نص المادة السابعة من نفس القرار يختص بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام والمؤسسات غير المقيمة، والمهام المتعلقة بالوعاء والتحصيل، تتكون من ثلاثة مكاتب. وتختص المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات حسب المادة 11 بتنفيذ برامج مراجعة المحاسبة والقيام بمختلف التحقيقات والتحريات في إطار الرقابة الجبائية، تتفرع هي الأخرى إلى مكتبين، مكتب المراجعات ومكتب البطاقيات. وتختص مديرية المنازعات حسب نص المادة 14 من نفس القرار الوزاري، بفحص مختلف الشكاوي الخاضعة لاختصاص المديرية وتحضير مختلف الملفات المتعلقة بالنزاعات بين المكلفين والمديرية، تتفرع إلى ثلاثة مكاتب وهي مكتب الشكاوى، مكتب لجان الطعن والمنازعات، مكتب التبليغ والأمر بالدفع. وتختص المديرية الفرعية للوسائل بالجانب الإداري لاسيما ما يتعلق بتسيير الملفات المهنية للمستخدمين وإعداد الميزانية، تتفرع إلى ثلاثة مكاتب حسب نص المواد من 18 إلى 24 من نفس القرار الوزاري المشترك.

⁽²⁾ عتيق سليمان، مرجع سابق، ص. 91.

⁽³⁾ أنظر المواد من 25 إلى 41 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، مرجع سابق.

3- المصالح الجهوية للضرائب: كانت تسمى قبل صدور القرار الوزاري المشترك المبين أعلاه بالمصالح الجهوية للبحث والمراجع، تختص بتنفيذ برامج البحث ومراقبة النشاطات والمداخل، وتتكون من أربعة مديريات، المديرية الفرعية للتكوين، المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمنازعات⁽¹⁾.

4- المديرية الولائية للضرائب: تتواجد على مستوى كل ولاية، تحتوي على مصالح داخلية متواجدة داخل نفس التنظيم الهيكلي للمديرية، و مصالح خارجية تتفرع على مستوى بعض الدوائر وحسب نص المادة 59 من القرار الوزاري المشترك السابق الذكر تتفرع هذه المديرية إلى خمسة مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: حسب نص المادة 60 من القرار الوزاري السابق الذكر تختص هذه المديرية بإعداد الإحصائيات والتكفل بطلبات الشراء بالإعفاء، وتمارس مهامها في أربعة مكاتب، مكتب الجداول، مكتب الإحصائيات، مكتب التنظيم والعلاقات العامة، ومكتب التنشيط والمساعدة⁽²⁾.

- المديرية الفرعية للتحصيل: تختص بالتكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومتابعة وضعية تحصيل الضرائب ومساعدة قباضات الضرائب لأداء عملها على أحسن وجه، تتفرع هذه المديرية هي الأخرى إلى ثلاثة مكاتب، مكتب مراقبة التحصيل، مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، و مكتب التصفية⁽³⁾.

⁽¹⁾ تختص المديرية الفرعية للتكوين حسب نص المادة 26 من نفس القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009 السابق الذكر بمختلف المهام المتعلقة بالتكوين وتحسين المستوى وتنظيم المسابقات، تتفرع إلى مكتبين هما مكتب التكوين الأولي والمتواصل، ومكتب الدعائم البيداغوجية.

وتتكفل المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل بضمان التطبيق السليم لمختلف النصوص القانونية في المجال الجبائي واقتراح كل التدابير الضرورية، وحسب المادة 29 تتكون من هذه المديرية من أربعة مكاتب.

أما بالنسبة للمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات، فحسب نص المادة 38 من نفس القرار الوزاري فإنها تختص بتنفيذ توجهات الإدارة المركزية في مجال الرقابة والمنازعات، وتتكون هي الأخرى من ثلاثة مكاتب.

⁽²⁾ حسب نص المادة 61 من نفس القرار الوزاري يختص مكتب الجداول بالتكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل، ويختص مكتب الإحصائيات حسب نص المادة 62 بإعداد مختلف الإحصائيات وإحالتها أمام المديرية الجهوية للضرائب، في حين يتكفل مكتب التنظيم بدراسة طلبات الاعتماد بنظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة الأنظمة الجبائية ونشر المعلومات الجبائية للجمهور كما نصت عليه المادة 63 من نفس القرار الوزاري، ويختص مكتب التنشيط والمساعدة حسب نص المادة 64 من نفس القرار الوزاري بالاتصال بين الهياكل الجهوية والمديرية الولائية من أجل تحسين مناهج العمل.

⁽³⁾ أنظر المواد من 65 إلى 68 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، مرجع سابق.

- المديرية الفرعية للمنازعات: تعتبر أهم مصلحة لأنها تتكفل بمختلف الإجراءات المتعلقة بالشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، عن طريق معالجة مختلف الشكاوى خلال مرحلة الطعن النزاعي والطعن الاعفائي وطلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، كما تتكفل بمختلف إجراءات التقاضي عن طريق تقديم العرائض واستئناف الأحكام القضائية، وتتفرع إلى أربعة مكاتب وهي مكتب الاحتجاجات، مكتب لجان الطعن، مكتب المنازعات القضائية ومكتب التبليغ والأمر بالصرف⁽¹⁾.

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: تختص حسب نص المادة 74 من نفس القرار الوزاري المشترك، بإعداد برامج البحث ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، ولها دور جد معتبر في مجال الرقابة الجبائية التي قد تشرع فيها تحت إشراف المدير الولائي للضرائب، وذلك في حالة وجود بعض المعطيات التي تفيد عدم دقة تصريحات بعض المكلفين بهدف التملص عن أداء ما عليهم من ديون ضريبية، وتشكل من أربعة مكاتب، مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب البطاقات والمقارنات، مكتب المراجعة الجبائية، ومكتب مراقبة التقييمات⁽²⁾.

- المديرية الفرعية للوسائل: تهتم بالجانب الإداري للمديرية لاسيما ما يتعلق بتسيير المستخدمين وإعداد الميزانية، تتكون من أربعة مكاتب، مكتب المستخدمين، مكتب عمليات الميزانية مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ومكتب الإعلام الآلي⁽³⁾.

ما يمكن الإشارة إليه في الأخير أنّ بالنسبة لولائي تيندوف وإلزي تم ضمهما في ثلاثة مديريات كما نصت عليه المادة 84 من القرار الوزاري المشترك، وهي المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، والمديرية الفرعية للوسائل.

⁽¹⁾ يختص مكتب الاحتجاجات حسب نص المادة 70 من القرار الوزاري المشترك، باستلام مختلف الطعون التي يقدمها المكلفين بالضريبة بهدف الاعتراض على الإجراءات المتخذة من طرف مصالح الإدارة الضريبية وطلبات إلغاء قرارات الملاحقة التي تتخذها هذه الجهة ويتكفل مكتب لجان الطعن حسب نص المادة 71 من نفس المرسوم بدراسة احتجاجات المكلفين وتقديمها أمام لجان الطعن المختصة، وكذا دراسة طلبات قابض الضرائب المتضمنة التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إرجاء دفع الأقساط غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة. ويتكفل مكتب المنازعات القضائية حسب نص المادة 72 باتخاذ مختلف إجراءات المتابعة ضد مرتكبي المخالفات الجبائية أمام القضاء الجزائي، وإجراءات التقاضي أمام الجهات القضائية الإدارية. أمّا بالنسبة لمكتب التبليغ والأمر بالصرف فيتكفل بتبليغ المكلفين بنتائج طعونهم المقدمة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات.

⁽²⁾ أنظر المواد من 75 إلى 78 من نفس القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، مرجع سابق.

⁽³⁾ أنظر نص المادة 79 من المرجع نفسه.

- مفتشيات الضرائب: وهي المصلحة الأكثر تعاملًا مع المكلفين بالضريبة، تختص بمسك الملف الضريبي لكل المعنيين بالدفع بتحديد الوعاء الضريبي عن طريق تلقي تصريحات الخاضعين للضريبة ومراقبة تصريحاتهم. تنقسم إلى أربعة مصالح وهي مصلحة جبائية المؤسسات والمهن الحرة، مصلحة جبائية مداخل الأشخاص الطبيعيين، مصلحة الجبائية العقارية ومصلحة التدخلات⁽¹⁾.

- القباضات: تتكفل بكل عمليات التحصيل الضريبي سواءً بطريقة ودية أو باستعمال وسائل التحصيل الجبري، لها ثلاثة أقسام، شبك التحصيل، قسم المحاسبة، قسم المتابعة.

5- مراكز الضرائب: تعتبر من الهياكل الجديدة التي تم إحداثها مؤخرًا في إطار إصلاح مختلف الخدمات التي تقدمها الإدارة، ورغم النص عليها قانونًا إلا أنه من الناحية الميدانية لم يتم تنصيبها كليةً، تختص بتسيير الملفات الجبائية بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة ومختلف المهن الحرة⁽²⁾.

حسب نص المادة 88 من القرار الوزاري المشترك المنظم للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية⁽³⁾ فإن هذه الهيئة تتفرع إلى ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين ثانويتين.

6- المراكز الجوية للضرائب: تختص بتسيير المؤسسات الفردية والمستثمرات الفلاحية والأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة على الدخل الإجمالي والرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية.

⁽¹⁾ تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60، مؤرخ في 23 فبراير 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج. ر. ج. د. ش. عدد 09، صادر في 1991/02/27، إلا أن أحكام هذا المرسوم ألغيت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مع وجود استثناء يتمثل في احتفاظ المفتشيات بشكلها الحالي إلى حين إدماجها في مراكز الضرائب أو المراكز الجوية.

⁽²⁾ راجع نص المادة 20 من المرسوم التنفيذي 06-327، مرجع سابق.

⁽³⁾ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، مرجع سابق.

ثانيا

الهيئات المختصة بتلقي الشكاوى والفصل فيها

بالعودة إلى مختلف القوانين والتنظيمات في المجال الجبائي، نلاحظ أنّ المشرع الجزائري حدّد الهيئات التي لها صلاحية التّكفل بدراسة الطعون التي يقدمها المكلفين بالضريبة في حالة اعتراضهم على الإجراءات التي تقوم بها المصالح الضريبية، المتمثلة في المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب⁽¹⁾.

أ- المدير الولائي للضرائب: كما سبق الإشارة إليه سابقا، تتواجد على مستوى كل ولاية مديرية للضرائب لها اختصاص محلي يتحدّد بإقليم الولاية، لكنه يعتبر همزة وصل بين الهيئة المركزية ومختلف الفروع المتواجدة على المستوى المحلي والجهوي، كما يسهر على تنفيذ مختلف التعليمات الصادرة عن السلطة المركزية التي يمثلها وزير المالية، ممّا يعني أنّ هذه المديرية ليست من نتاج التّنظيم الإداري اللامركزي، وإنّما تابعة إداريا إلى التّنظيم المركزي، لكن تواجدها الهيكلي يكون محلي استناداً إلى مبدأ عدم التركيز الذي يعتبر من أهم الأسس التي يقوم عليها التّنظيم الإداري المركزي الذي يقر بضرورة إنشاء مصالح أو هياكل على المستوى المحلي تتبع إداريا الهيئة المركزية، وتمارس مهامها دائما تحت سلطة وإشراف الهيئة المركزية.

إلا أنّ ما يمكن ملاحظته في هذا المجال أنّه وعلى خلاف مختلف المصالح التابعة إداريا للهيئة المركزية والمتواجدة على المستوى المحلي التي تعتبر كفروع فقط ليس لها سلطة اتّخاذ القرارات الهامة وليس لها الاستقلالية المالية ولا الشخصية المعنوية أو أهلية التقاضي، فإنّ المدير الولائي للضرائب له أهلية التقاضي بصفة مستقلة وليس كممثل لوزير المالية كما هو الشأن بالنسبة لمختلف المديرات الأخرى التابعة للهيئات المركزية.

فقد نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، على اختصاص المدير الولائي للضرائب في نظر مختلف الشكاوى التي يقدمها المكلفين بالضريبة التي لا تدخل ضمن اختصاص رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، ويتحدّد هذا الاختصاص بالنّظر إلى المهام التي تمارسها هذه الهيئات كما سبق الإشارة إليه سابقا، فيكون المدير الولائي هو المختص إذا تعلق الأمر بمختلف

⁽¹⁾ نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على " يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب..."

⁽²⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

القرارات التي يصدرها هو أو الإجراءات التي يتم اتخاذها من طرف مفتشيات الضرائب أو القباضات ويكون الاختصاص لرئيس مركز الضرائب بالنسبة للإجراءات التي يتخذها هذا الأخير باعتباره المختص قانونا بالتكفل بالإجراءات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بمختلف المؤسسات، كما يكون الاختصاص لرئيس المركز الجوارى بالنسبة للاعتراضات المتعلقة بالرسم على الدخل الإجمالي للمؤسسات الخاصة مع وجود استثناء يتمثل في سلطة المدير الولائي في التكفل بالفصل في الشكاوى وعدم منح هذه السلطة لرئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجهوي.

إلا أن المشرع لم يمنح السلطة المطلقة للمدير الولائي للفصل في كل الشكاوى التي تدخل في نطاق اختصاصه، وإنما أورد بعض الحالات أين يجب على المدير الولائي أخذ رأي السلطة المركزية قبل الفصل في الشكاوى إذا تعلقت بمبلغ إجمالي للضريبة المتنازع فيها ومختلف العقوبات الذي يفوق مبلغها مائة وخمسون مليون دج (150.000.000.00)⁽¹⁾.

في حالة عدم احترام هذا الإجراء يؤدي ذلك إلى بطلان القرار الذي أصدره المدير الولائي فيما يخص موضوع الشكاوى، وتتمثل الأهمية من اشتراط رأي الهيئة المركزية في كونها صاحبة القرار لاسيما بالنسبة لديون الخزينة العمومية التي تكون ضخمة ولضمان عدم ضياعها ينبغي على المدير الولائي أن لا يقرر لوحده ما يراه مناسباً وإنما يجب أن يأخذ برأي السلطة المركزية التي أكيد أن لها الخبرة اللازمة وسلطة اتخاذ القرار، كما يمكن للمدير الولائي حسب نص المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية تفويض سلطته إلى بعض الأعوان التابعين له بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب⁽²⁾.

يملك المدير الولائي للضرائب نفس الصلاحية في تمثيل مديرية الضرائب على المستوى الولائي أمام الجهة القضائية المختصة في حالة عدم الوصول إلى حل ودي أثناء تقديم الشكاوى أمام المدير الولائي، فأقرت المادة 82 من نفس القانون على إمكانية الاعتراض على القرارات الصادرة عن المدير الولائي أمام المحكمة الإدارية.

ب- رئيس مركز الضرائب: كما هو الشأن بالنسبة للمدير الولائي للضرائب، يتمتع هذا الرئيس بصلاحية البت في مختلف الشكاوى التي يقدمها المكلفين بالضريبة أثناء المرحلة الإدارية في إطار

⁽¹⁾ أنظر نص المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽²⁾ قبل تعديل المادة 78 بموجب قانون المالية لسنة 2015 كانت تشترط أن يتم التفويض للأعوان الذين لهم رتبة مفتش رئيسي للبت في الشكاوى بشرط أن لا يتعدى المبلغ موضوع الاعتراض وبقية الغرامات 2.000.000 دج، والملاحظ من خلال هذا التعديل أنه لم يتم اشتراط رتبة معينة للتفويض ولا المبلغ موضوع الاعتراض.

اختصاص المركز المبيّنة أعلاه، أمّا بالنسبة للتمثيل القضائي فليس من صلاحية رئيس المركز وإنما يبقى اختصاص أصلي للمدير الولائي، كما نصت عليه المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

ج- رئيس المركز الجوّاري للضرائب: له نفس الاختصاصات المبيّنة أعلاه بالنسبة للمدير والولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب، وذلك في حدود صلاحياته المحدّدة قانوناً. فكل القرارات والإجراءات التي تتخذ باسم هذه الهيئة قد تكون محل اعتراض من طرف المكلفين سواءً عن طريق رفع الشكوى أمام هذه الهيئة أو أثناء اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة، وفي هذه الحالة يكون الاختصاص في التقاضي للمدير الولائي وليس رئيس المركز.

د- الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى: ما يمكن الإشارة إليه قبل التفصيل في هذه الهيئة أنّ المشرّع خصّص أحكام خاصة لهذه الهيئة منصوص عليها في 161 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، ولم يدرج هذه الهيئة في نفس المواد المتعلقة بالطعن الإداري أو القضائي المنصوص عليها في المادة 71 وما يليها من نفس القانون، على خلاف ما أقره المشرّع بالنسبة للإعتراضات على إجراءات التّحصيل حيث نص على اختصاص كل من المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات فيما يخص الشكاوى التي يقدمها المكلف⁽²⁾.

تختصّ اللجنة بتلقي الشكاوى من المؤسسات التابعة لاختصاص الهيئة وهي تلك التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها مائة مليون دج (100.000.000.00)، ويتمّ إتباع نفس الإجراءات المنصوص عليها في 72 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، لكن إذا كان المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات يفوق ثلاثمائة مليون دج (300.000.000.00) فيجب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية، وفي هذه الحالة يتم الفصل في الشكاوى خلال ثمانية أشهر، ويمكن لمدير الهيئة تفويض اختصاصه لأحد الأعوان التابعين له وكذلك بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب.

كما يمكن للمكلف الذي ينازع مدير كبريات المؤسسات فيما يخص مختلف الضرائب أو الغرامات أن يرفع طعن أمام لجان الطعن كما هي منصوص عليها في المادتين 80 و 81 من نفس القانون، أو طلب الاستفادة من إرجاء الدفع المنصوص عليه في المادة 74 من نفس القانون⁽³⁾.

⁽¹⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽²⁾ تنص المادة 1/153 من نفس القانون على " يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعة".

⁽³⁾ أنظر نص المادة 1/173 من نفس القانون.

وكحل أخير يمكن للمكلف الذي يُنازع هذه الهيئة إن لم يرضى بنتائج الشكوى أن يلجأ إلى رفع دعوى قضائية ضمن الأحكام المنصوص عليها في المادة 82 وما يليها من نفس القانون، بشرط أن يرفع دعواه ضد المدير الولائي للضرائب، وليس ضد رئيس الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى.

ما يمكن التعقيب عليه في هذا الصدد أنه قبل تعديل المادة 173 من نفس القانون بموجب قانون المالية لسنة 2011⁽¹⁾، لم يكن المشرع ينص على إمكانية اللجوء إلى الطعن القضائي وإنما أقر فقط بإمكانية رفع الشكوى الضريبية وفي حالة عدم قبول الشكوى يمكن الطعن أمام لجنة الطعن المركزية وتقديم طعون ولائية، كما هو منصوص عليه في المادة 93 من نفس القانون.

لكن بعد هذا التعديل تم التفصيل أكثر في الطعون التي يمكن اللجوء إليها، سواء الطعن الإداري أو القضائي، ومع ذلك، يُعاب على نص المادة 173 أنها نصت أولاً على إمكانية رفع دعوى قضائية طبقاً لأحكام المادة 82، ثم نصت الفقرة الثالثة من نفس المادة على إمكانية تقديم طعون ولائية حسب المادة 93 من نفس القانون، لكن منطقياً اللجوء إلى الطعن القضائي يكون بعد استنفاد مختلف الطعون الإدارية، فكان على المشرع أن ينص أولاً على إمكانية تقديم الطعن الولائي قبل اللجوء إلى رفع دعوى قضائية.

من خلال ما سبق يتضح تعدد الأجهزة المكلفة بالعمل على توفير مختلف الوسائل الضرورية لضمان تطبيق مختلف النصوص الضريبية ولضمان النجاعة في تزويد الخزينة العمومية بالموارد اللازمة لإشباع الإنفاق العمومي، لاسيما وأن الملاحظ في الأجهزة المحدثة مؤخراً أنها مزودة بمختلف التقنيات الحديثة التي تُسهّل على موظفي هذه المصالح ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إلا أن ما يمكن ملاحظته في هذا الصدد أن المشرع أنشأ عدّة مصالح وبَيّن اختصاصاتها، رغم أنه من الناحية الميدانية لم يتم إنجاز الكثير من هذه المصالح ولا تزال المصالح التقليدية هي التي تقوم بمختلف المهام كما هو الأمر بالنسبة لمفتشيات وقباضات الضرائب التي لا تزال تعمل بوسائل تقليدية وقليلة جداً ولم يتم إدخال الوسائل التقنية الحديثة.

ما يمكن التركيز عليه في الأخير، أنه رغم إقرار المشرع باختصاص بعض المصالح التابعة لمديرية الضرائب، كمدير مركز الضرائب والمدير الجهوي حسب الحالة إلا أن التمثيل أمام الجهة القضائية ينفرد به المدير الولائي بصفة مباشرة، فهو الذي يمثل وزير المالية على المستوى الولائي سواءً باعتباره

(1) قانون رقم 10-13، مؤرخ في 29 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج. ر. ج. د. ش. عدد 80، صادر في 30 ديسمبر

مدعي أو مدعى عليه⁽¹⁾. هذا ما يخلق نوع من الشكوك بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي يلجأ إلى تقديم شكواه أمام إحدى المراكز لكن في حالة لجوءه إلى رفع الدعوى القضائية يجب أن يرفعها ضد المدير الولائي وليس ضد رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب.

الفرع الثاني

المكلف بالضريبة (طرف يحوز مركز المدعي في أغلب القضايا الضريبية)

لاشك أن أية منازعة تنشأ بين طرفين على الأقل، ففي مجال الضرائب يعتبر المكلف بدفع الضريبة الطرف الثاني المهم في هذه الدعوى باعتباره المبادر في الكثير من الأحيان لرفع الشكوى الضريبية ثم اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة في حالة عدم الوصول إلى حل ودي، وقد منح المشرع هذه الضمانة في اللجوء إلى القضاء كمقابل لمختلف الامتيازات التي منحها للإدارة الضريبية أثناء تطبيقها لمختلف النصوص الضريبية، ممّا يؤدي إلى عدم التوازن والتكافؤ بين الطرفين فيجب أن تتدخل الجهة القضائية المختصة من أجل حماية حقوق المكلف في حالة التعدي على هذه الحقوق والضمانات المقررة قانوناً من طرف الإدارة الضريبية⁽²⁾.

أولاً

الأشخاص الخاضعين للضريبة

يتحدّد المركز القانوني للمكلف بالنظر إلى الالتزام الواقع عليه منذ بداية خضوعه لهذا الالتزام الذي يتّضح حسب الضريبة أو الرسوم التي يخضع لها المكلف بالنظر إلى طبيعة نشاطه أو وظيفته أو ممتلكاته، فعملاً بمبدأ المساواة في تحمل الأعباء العامة، فإنّ كل المواطنون ملزمون بالخضوع للضريبة ومختلف الرسوم حسب مقدور كل فرد.

⁽¹⁾ تحتل الإدارات العمومية في مختلف الدعاوى مع الأشخاص الطبيعيين مركز المدعى عليها تقريبا، وهذا بسبب الامتيازات التي تملكها جهة الإدارة التي تجعلها المبادرة لاتخاذ مختلف الإجراءات ضد الأشخاص، هذا ما يجعل المخاطبين بالتصرفات التي تقوم بها الإدارة هم الذين يلجؤون إلى القضاء للدفاع عن حقوقهم ضد الإدارة التي لا تحتاج إلى أية جهة لتنفيذ أعمالها. راجع للمزيد: - جوادي الياس، مرجع سابق، ص. 57.

⁽²⁾ نظراً لطبيعة العلاقة اللامتناهية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، فإنّ هذا الأخير يخشى في الكثير من الحالات من الاعتراض على التقويم الضريبي، ويفضّل قبول الضريبة المفروضة حتى في حالة عدم صحة العمليات التي قامت بها إدارة الضرائب وهذا لتفادي اللجوء إلى القضاء، نظراً لصعوبة إثبات مطالب المكلف وأيضا بالنظر إلى المصاريف القضائية التي يتحمّلها رافع الدعوى. راجع للمزيد:

- GADHOUM Walid, *La doctrine administrative fiscale Tunisie*, Op. Cit. P. 275.

ورغم إقرار المشرع لمختلف الأشخاص الذين تُفرض عليهم مختلف أنواع الضرائب، بالنظر إلى المعطيات التي تستعملها الإدارة الضريبية لتقدير الشخص المكلف بالدفع ونوع الضريبة التي يلتزم بها إلا أنه لم يقدم لنا تعريف دقيق للمكلف بالضريبة، مع ذلك وبالعودة إلى بعض التعاريف التي وضعها فقهاء القانون، يمكن تعريف المكلف بأنه: "كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون"⁽¹⁾، كما عرّف المكلف بالضريبة بأنه: "كل شخص سواء كان طبيعيا (فردا) أو معنويا (شركات ومنشآت مختلفة) الذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون الضريبي ومن ثمة يتوجب عليه دفعها إلى السلطات الضريبية"⁽²⁾.

يتضح لنا أنّ وصف المكلف بالضريبة يُطلق على كل شخص له مورد مالي مهما كان مصدره ويلتزم بالمشاركة في تحمل الأعباء العامة من خلال الالتزام بتسديد الضرائب المفروضة حسب مدخول كل مكلف، كما لا يستثنى مختلف الشركات الخاصة من الخضوع للضريبة باعتبارها تمارس نشاط تجاري أو خدماتي.

ثانيا

الضرائب التي يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها

تختلف وتعدّد أنواع الضرائب الواجبة الدفع بالنظر إلى المصادر المالية لكل مكلف، من هنا نجد أنّ المشرع أصدر عدّة نصوص في المجال الجبائي بالنظر إلى كل التزام جبائي وحدّد مختلف أنواع الضرائب التي يلتزم كل فرد بأدائها للخزينة العمومية.

رغم إقرار المشرع لمختلف أنواع الضرائب والرسوم الواجبة التسديد، إلا أنّ هناك اختلاف بين المهتمين بالمسائل المالية والاقتصادية من أستاذة وباحثين مختصين في المجال حول مختلف التصنيفات، فهناك تصنيف قائم على أساس طبيعة الضريبة، أو امتداد مجال تطبيقها، ظروف وضع الوعاء الضريبي، الطابع الاقتصادي، وأساس مادة الضرائب⁽³⁾. مع ذلك هناك نوع من الإجماع بين هؤلاء الباحثين على أنّ التقسيم القائم على أساس طبيعة الضريبة هو الأكثر قبولا، الذي يقوم على

⁽¹⁾ شبيطة هاني محمد حسن، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون

تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس- فلسطين، 2006، ص. 34.

⁽²⁾ محمد جاسم سهام، مرجع سابق، ص. 141.

⁽³⁾ للمزيد حول هذه التقسيمات راجع: - محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص. 61 وما يليها.

التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة⁽¹⁾، وهو أيضا من أقدم التصنيفات التي لا تزال لها مكانتها ميدانيا.

أ- الضرائب المباشرة: تفرض استناداً إلى ما يحصل عليه المكلف من ذمة مالية أو ملكية عقارية بصفة مباشرة ومنظمة وثابتة نسبياً لأنها تُفرض على عناصر ثابتة، فهي التي يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، وتُحقق العدالة بين المكلفين لأنها تراعي الظروف الشخصية لكل مكلف وتُفرض على دخله وديونه وتساهم في نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بها⁽²⁾.

تتمثل أهم الضرائب المباشرة حسب النظام الجبائي الجزائري في الضريبة على الدخل الاجمالي الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة الجزافية الوحيدة، الرسم على النشاط المهني، رسم التطهير والضريبة على الأملاك⁽³⁾.

من أهم الضرائب المباشرة الأكثر تطبيقاً هي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) التي تعتبر ضريبة سنوية تُستحق على أساس الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع لهذه الضريبة، تطبق على الشركات والمؤسسات والأشخاص المعنويين، حسب القواعد القانونية التي تبين النسب القانونية للاقتطاع⁽⁴⁾.

ميّز المشرع بين الشركات التي تخضع لهذه الضريبة إجبارياً أو اختياريًا، فحسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽⁵⁾، تخضع إجبارياً لهذه الضريبة الشركات ذات الأسهم الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات الشخص الوحيد... إلخ، أمّا الشركات التي تخضع اختياريًا فهي تلك المنصوص عليها في المادة 136 من نفس القانون وهي شركة التضامن، التوصية جمعيات المساهمة والشركات المدنية⁽⁶⁾.

(1) للمزيد حول تقسيمات الضرائب حسب القانون الجزائري، راجع:

- مراس محمد، "الأثر المباشر وغير المباشر للجبائية البترولية والجبائية العادية على النمو الاقتصادي في الجزائر على المدى القصير والمتوسط والطويل (دراسة قياسية)"، *مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا*، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد العاشر، 2012.

(2) بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص. 23.

(3) Ministère des Finances, DGI, « Le système fiscal algérien », 2019, [En ligne]: www.mfdgi.gov.dz, (consulté le 05/02/2019).

(4) عربي باي فريد ودهيمي محمد الطيب، مرجع سابق، ص. 188.

(5) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

(6) للمزيد حول مميزات هذه الضريبة، راجع:

- بعلول نوفل وسلايمية أمينة، "أثر الضريبة على أرباح الشركات على تدفق الاستثمار الأجنبي (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1992-2014)"، *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، جامعة أم البواقي، العدد الثالث، 2015، ص. 74-79.

ب- الضرائب غير المباشرة: سميت كذلك لأنها تُدفع بطريقة غير مباشرة، ويمكن نقل عبئها إلى الغير على أساس الاستهلاك أو تقديم الخدمة، ومن مزايا هذه الضرائب أنَّ الأفراد لا يشعرون بعبئها لأنها تدفع على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة، وتشكّل إيراداً دورياً ومستمراً على طوال السنة، كما تستعمل لتحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية، كاستعمالها للحد من استهلاك بعض السلع⁽¹⁾. ومن سلبيات هذه الضريبة أنَّها لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل ممول فالجميع متساوون في دفعها، ممّا يؤثر سلباً على تحقيق العدالة الضريبية التي تقتضي أن يُساهم كل فرد في الدّفع، كل حسب حالته الاجتماعية، لكن بتطبيق هذا الرسم سيؤثر سلباً على ذوي الدخل الضعيف ويؤدي إلى هدم مبدأ العدالة، لاسيما إذا قرر المنتج أو صاحب الخدمة الزيادة في الأسعار أو الرسوم.

من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة نجد الرسم على القيمة المضافة، فحسب نص المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال⁽²⁾، فإنَّ هذا الرسم يطبق على مختلف عمليات الإنتاج والبيع التي تكتسي طابعاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً، الخدمات وعمليات الاستيراد⁽³⁾ بمعدل عادي نسبته 19 % مع الإشارة إلى أنَّ هذه النسبة قد تتغير من سنة إلى أخرى حسب سياسة الدولة في هذا المجال.

تمَّ إنشاء هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1991⁽⁴⁾، بدلا من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الإجمالي على تأدية الخدمات، ويعتبر هذا الرسم من أهم الرسوم الأكثر تطبيقاً لدى مختلف الدول لما له من أهمية بالغة في إنعاش الاقتصاد الوطني وتزويد الخزينة العمومية بطريقة منتظمة وتحقق الشفافية في فرض هذا الرسم لأنَّ الخاضعون لهذا الرسم يقومون بعكسها على الأسعار بطريقة واضحة⁽⁵⁾.

(1) بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص. 24.

(2) قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

(3) حسب نص المادة الرابعة من قانون الرسم على رقم الأعمال، يُقصد بالمنتج:

- الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتوجات ويتعهدونها بالتصنيع أو التحويل بصفتهم صناعات أو مقاولين في التصنيع قصد إعطاؤها شكلها النهائي.

- الأشخاص أو الشركات التي تحل فعلاً محل الصانع للقيام بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتوجات أو توضيها التجاري كالتعليب.

- الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير القيام بالعمليات السابقة.

وعملاً بما جاء في نص هذه المادة يمكن التمييز بين المنتجين المباشرين والمنتجين بالحلول، والمنتجين بواسطة الغير، وهؤلاء السابق ذكرهم في نص المادة يعتبرون منتجين جيبيين يمارسون أعمال تجارية ويختلفون عن المنتجين الاقتصاديين.

(4) قانون رقم 90-36، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ج.ج. عدد 57، صادر في 31 ديسمبر 1990.

(5) محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص. 127.

وما يميز هذا الرسم أنه يشكل ضريبة على الاستهلاك يتحملها المستهلك النهائي الذي يعتبر الخاضع الحقيقي لهذا الرسم، أما المنتج أو البائع حسب الحالة فيعتبر الخاضع القانوني فقط على أساس أنه الذي يدفع هذه الرسوم ثم يحتسبها أثناء القيام بالعمليات التجارية⁽¹⁾، وهي ضريبة قيمة لأنها تحسب بتطبيق معدل نسبي على المنتج أو الخدمة، وهي كذلك عامة لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي⁽²⁾.

ينبغي من أجل تطبيق هذا الرسم وضمان تسديده من طرف الأشخاص أو الشركات الذين تتوفر فيهم شروط الخضوع لهذا الرسم، الالتزام بالتصريح بالوجود لكل شخص يقوم بالعمليات الخاضعة لهذا الرسم وذلك خلال أجل شهر من بداية النشاط، بموجب تصريح يقدمه المعني أمام مفتشية الضرائب المختصة يتضمن لاسيما المعلومات المتعلقة بالشخص وطبيعة النشاط مع الإمضاء⁽³⁾.

ما يميز الضرائب غير المباشرة أن من يتحملها بصفة نهائية هو المستهلك النهائي الذي يدفعها دون أن يشعر بها، لكن ليس هناك علاقة بين هذا المستهلك والإدارة الضريبية لأن المنتج أو مقدم الخدمة هو الذي يلتزم بالخضوع لهذا الرسم عن طريق تقديم تصريحاته والكشف عن رقم أعماله ومن أهم النزاعات التي قد تنشأ بين المكلف وإدارة الضرائب هو عدم القيام بالتصريح من طرف الشخص أو الشركة، أو القيام بصريح غير مطابق للواقع، مما قد يحدث نزاعات بين الطرفين، لاسيما في حالة شك الإدارة الضريبية بعدم صحة التصريحات المقدمة وتقوم باتخاذ إجراءات الرقابة الجبائية على الوثائق التي بحوزة المكلف التي من خلالها يتبين مدى صحة هذه التصريحات.

(1) حسب نص المادة 78 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فإنه يجب على المكلف بالدفع أن يلتزم بالتصريح خلال العشر يوم من الشهر وفي حالة عدم احترامه لهذا الإجراء يتحمل لوحده دفع الرسم ولا ينقل عبئها إلى المستهلك. على هذا الأساس نجد أن الخاضعين لهذا الرسم يلتزمون بتقديم تصريحاتهم خلال الأجل المحددة خوفا من تحملهم الدفء.

(2) بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص. 86.

(3) هناك أربعة أنظمة يمكن الأخذ بها للقيام بالتصريح سواء عن طريق النظام العام: الذي يتم عن طريق تقديم أمام مفتشية الضرائب المعنية كشفا يتضمن رقم الأعمال المحقق وتفصيلا للعمليات الخاضعة للرسم، أما نظام الحجز من المصدر فهو يطبق على الأشخاص غير المقيمين بالجزائر وكذا الجمعيات.

- النظام الجزائي: هنا يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة عن طريق تقييم المادة الخاضعة من طرف إدارة الضرائب حسب المعلومات المقدمة من طرف المعني، بشرط أن لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي للحد المالي المحدد من طرف المشرع.

وبالنسبة لنظام الأقساط المؤقتة يمكن تطبيقه على بعض الخاضعين للرسم عن طريق تحديد نسبة التسبيق التي يلتزم المعني بتسديدها عن طريق الاتفاق بين الطرفين، راجع للمزيد: - بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص. 146 - 149.

في نفس الإطار، فإنَّ المشرع يُلح دائما على ضرورة مسك محاسبة منتظمة وسجلات وكل الوثائق التي تفيد العمليات التي يقوم بها المكلف، وفي حالة عدم مسح محاسبة منتظمة أو الشطب في الدفاتر فهذا دليل على سوء نية المكلف ومحاولته إخفاء مداخيله الحقيقية، وقد أكَّد القضاء الإداري الجزائري هذه الفكرة في الكثير من القرارات أين اعتبر عدم مسك محاسبة منتظمة دليل ضد المكلف ويسمح للإدارة الضرائب فرض الضريبة استناداً إلى التَّحقيق في المحاسبة الذي تقوم به.

كما جاء في قرار مجلس الدولة الصادر في 2005/12/03 بمناسبة استئناف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء تلمسان بين شركة التضامن بريكسي وإخوانه ضد مسؤول الإدارة الجبائية لولاية تلمسان⁽¹⁾، الذي قضى برفض الدَّعوى المقامة من طرف الشركة التي تلتمس فيه استرجاع مبلغ 1.090.132 دج، وذلك بقيام أعوان الإدارة الضريبة بإجراء تحقيق في المحاسبة لسنوات 1996، 1997، 1998 و 1999، تبين وجود عدَّة أخطاء واغفالات وعدم وجود بطاقات المخزون التي تسمح بالمراقبة بانتظام، واختلاف رقم الأعمال الحقيقي عن الرقم المصرح به، ممَّا جعل إدارة الضرائب ترفض المحاسبة وتقوم بالتقييم التلقائي.

تمَّ تعيين خبير لإعداد تقريره حول المحاسبة المقدمة والذي توصل إلى أنَّ مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع للسنوات الأربعة يقدر بمبلغ 662.147.50 دج، ممَّا جعل المجلس يقضي بالمصادقة الجزئية على تقرير الخبير وبالتالي رفض دعوى⁽²⁾.

ورغم اختلاف كلا من الضرائب المباشرة عن الضرائب غير المباشرة من حيث طريقة فرضهما وتحصيلهما، إلَّا أنَّ كلا من النَّمطين يمكن أن ينتج عنهما نزاعات بين الطرفين قد تتشابه في جانبها الإجرائي وتختلف موضوعا فيما يخص طبيعة كل نزاع ودور إدارة الضرائب في هذا الصدد⁽³⁾، لكن في حالة اللُّجوء إلى القضاء تُتبع كأصل عام نفس الإجراءات للفصل في الدَّعوى الضريبية.

⁽¹⁾ ما يمكن الإشارة إليه أنَّ هذه الدَّعوى تمَّ رفعها ضد مسؤول الإدارة الجبائية لولاية تلمسان كمدعى عليها ولم يتم إثارة دفع مهم سواء من طرف هذا الأخير أو من طرف القاضي تلقائيا وهو عدم التحديد الدقيق للمدعى عليه الذي يتمثل في المدير الولائي للضرائب الذي له الصفة في تمثيل المديرية ولا ترفع ضد مسؤول هذه الإدارة وإنَّما ينبغي استعمال المصطلح الأدق من الناحية القانونية والإدارية، كما أنَّ استعمال مصطلح الإدارة الجبائية في غير محله والأصح استعمال مباشرة الإدارة الضريبية.

⁽²⁾ قرار الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء تلمسان، ملف رقم 05/28، الصادر في 2005/12/03، بين شركة التضامن بريكسي وإخوانه ضد مسؤول الإدارة الجبائية لولاية تلمسان، (قرار غير منشور).

⁽³⁾ هناك عدَّة معايير تم اعتمادها للفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة أهمها:

المبحث الثاني

خصوصية المراحل الإجرائية لتسوية النزاع الضريبي

بعد تطرقنا إلى أهم الخصوصيات التي تُميّز المنازعة الضريبية من الناحية الموضوعية، لاسيما ما يتعلق بطبيعة وموضوع الدعاوى الضريبية التي تكون مرتبطة دائما بطريقة تقدير والوعاء الضريبي ومدى احترام إدارة الضرائب لمختلف إجراءات التّحصيل، فإننا سنحاول من خلال هذا المبحث تبين أهم ما يميّز الجانب الإجرائي للمنازعة الضريبية سواء في مرحلتها الإدارية أو القضائية.

فأكيد أنّ وجود أيّ نزاع بين المتعاملين مع جهة الإدارة يكون بسبب مختلف الإجراءات التي تقوم بها الإدارة في إطار ممارسة مهامها المنصوص عليها قانوناً⁽¹⁾، وفي إطار تنفيذ مختلف التنظيمات التي

- المعيار القانوني: حسب هذا المعيار إذا كانت الضريبة تحصل بناءً على قوائم اسمية أو جداول وتحصل في نهاية كل سنة فهي ضرائب مباشرة لأنّ هناك علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة دون وسيط، أمّا إذا كانت الضريبة تحصل بسبب واقعة أو تصرف اقتصادي دون وجود علاقة بين الطرفين فهي ضرائب غير مباشرة.

وقد انتقد هذا المعيار على أساس أن هناك ضرائب تحصل دون قوائم اسمية وليس هناك علاقة مباشرة بين الطرفين لكنها تعتبر ضرائب مباشرة، كما أنه يمكن للمشرع أن يغير طريقة التّحصيل دون أن يغير من وصف الضريبة.

- أمّا حسب المعيار الاقتصادي فيتم التمييز بين النوعين بالنظر إلى من يتحمل عبئها، فإذا كان المكلف وحده الذي يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية فهي ضرائب مباشرة، لكن إذا كان يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر فهي ضرائب غير مباشرة.

انتقد هذا المعيار هو الآخر على أساس أن هناك بعض الضرائب المباشرة التي ينقل عبئها إلى طرف آخر مثل الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لفئة الأرباح التجارية والصناعية فالمنتج يستطيع نقل عبئها إلى المستهلك عن طريق رفع ثمن السلعة حسب مقدار الضريبة، لكن في أوقات الكساد قد يتحمل عبئها المنتج فقط دون نقلها إلى المستهلك لزيادة أرباحه بالبيع بسعر مناسب.

- أمّا المعيار الثالث وهو معيار الثبات والاستقرار فيميز بين النوعين بالنظر إلى هاتين الميزتين فإذا كانت الضريبة تمتاز بالثبات والاستقرار الذي يعني أنّ مصدرها ثابت وليس هناك تذبذب في تحصيلها مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، فهي ثابتة وتدفع في أوقات معلومة، أمّا إذا كانت غير مستقرة ومتقطعة فهي ضريبة غير مباشرة مثل الرسوم التي تُفرض على الاستهلاك فلا تدفع إلّا بمناسبة حدوث هذه الواقعة.

يعتبر هذا المعيار الأكثر دقة بالمقارنة مع المعايير السابقة، لكن رغم ذلك فيه بعض النقائص مثل الضريبة على التركات فهي من الضرائب المباشرة لكن حسب هذا المعيار تُصبح غير مباشرة لأنّها تُدفع بعد وقوع حدث عرضي وهو الوفاة.

وحسب الأستاذ محرز عباس محمد فإنه ينبغي البحث عن معيار عملي أكثر دقة للتمييز بين النوعين فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت تفرض على الثروة والدخل، ويكون غير مباشرة إذا كانت تفرض على الاستهلاك والتداول، راجع للمزيد:

- محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص. 63 - 66.

⁽¹⁾ للمزيد حول مختلف السلطات التي تحوزها جهة الإدارة أثناء القيام بمهامها، راجع:

تُصدرها الجهات المركزية، من أجل الوصول إلى حلول ودية أقر المشرع بمحاولة تسوية هذه النزاعات في مرحلتها الإدارية التي تعتبر مرحلة أساسية و لازمة قبل اللجوء إلى الجهة القضائية (المطلب الأول).

إلا أن عدم الوصول إلى حل ودي أمام جهة الإدارة يعني بالضرورة تجاوز هذه المرحلة إلى المرحلة القضائية، وما يميز العمل القضائي بصفة عامة هو احتكامه لإجراءات محدّدة و دقيقة أثناء المطالبة بأي حق أمام جهاز القضاء، مهما كان نوع النزاع و الجهة القضائية المختصة، فهناك بعض الشروط الإجرائية المتعلقة بكيفية المطالبة القضائية التي ينبغي احترامها من طرف رافع الدّعى، وإجراءات تحقيقية ينبغي احترامها من طرف القاضي للوصول إلى الحقيقة القضائية (المطلب الثاني).

المطلب الأول

تميّز إجراءات المرحلة الإدارية لتسوية النزاع الضريبي

تدخل المشرع الجزائري وأقر بعض النزاعات بإجراءات إدارية ينبغي إتباعها لتسوية المنازعات في مرحلتها الإدارية، أو على الأقل السعي إلى هذه التسوية حتى في حالة عدم نجاحها، لأن ذلك سينير الطريق أمام المكلف بالضريبة للجوء إلى المراحل الأخرى للتسوية سواء أمام اللجان المختصة في المجال الضريبي أو أمام الجهة القضائية المعنية بالفصل في الخصومة⁽¹⁾.

مع الإشارة إلى أن هناك بعض الإجراءات والمراحل التي تعتبر إلزامية يتوجب على المكلف أن يسلكها تحت طائلة عدم قبول الدّعى القضائية شكلا، وإجراءات أخرى إختيارية تُمنح للمكلف الحرية في القيام بها أو تركها⁽²⁾.

- كمون حسين، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2018. راجع أيضا:

-KRAIEM Sami, Op. Cit. p.335.

⁽¹⁾ تتفق أغلبية التشريعات على ضرورة إتباع الطريق الودي لتسوية النزاع الضريبي عن طريق رفع شكوى أمام إدارة الضرائب، ثم اللجوء إلى الجهة القضائية في حالة فشل الحل الودي، راجع للمزيد:

- DE LAUZAINGHEIN Christian, DE LAUZAINGHEIN Marie - STAUBLE Héléne et CABANNES Xavier, Op.Cit. P. 191.

- EL YOUSOUFI ALAOUI Mohamed Amine, Op.Cit. p.98.

- SBIHI Mohamed, « Le contentieux fiscal au Maroc (évaluation d'une expérience) », P. 121, [En ligne]: <http://www.fdsf.rnu.tn/useruploads/files/sbihi.pdf>, (consulté le 02/02/2017).

⁽²⁾ معاشو عمار و عزوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري (العقود الإدارية- قانون الأحزاب- نزاع الملكية- الضرائب)، دار الأمل للنشر والتوزيع، الجزائر، 1999، ص. 31.

يعتبر الطعن الإداري المسبق أو ما أُصطلح عليه في المجال الجبائي بالشكوى الضريبية من الميكانيزمات المهمة التي هي بحوزة المكلف بالضريبة إن أراد الوصول إلى حل ودي لنزاعه (الفرع الأول)، وعدم الاستمرار إلى المرحلة الإدارية الثانية وهي التظلم أمام اللجان المختصة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الشكوى الضريبية: إجراء إلزامي قبل أية دعوى قضائية

تعتبر الشكوى الضريبية نقطة انطلاق المرحلة التنازعية للخصومة الضريبية، بين المكلف بالضريبة الذي يسعى لإعادة النظر في العملية التي شرعت فيها إدارة الضرائب، وهذه الأخيرة التي تهدف إلى إلزام المكلف بالخضوع للضريبة كما حدّتها⁽¹⁾، فمن أجل تبيان أهمية هذا الإجراء وضروريته كمرحلة أولية لحل النزاع الضريبي، ينبغي توضيح معنى هذا الإجراء (أولاً)، شكله ومضمونه (ثانياً)، وإجراءات الفصل فيه (ثالثاً).

أولاً

معنى التظلم والشكوى في مادة الضرائب

التظلم هو طعن أو اعتراض يقدمه صاحب الصفة والمصلحة أمام الجهة الإدارية المختصة يلتمس من خلاله إلغاء التصرف الذي اتخذته هذه الجهة والذي يرى بأنّه يمس حق من حقوقه ويأمل من جهة الإدارة أن تعيد النظر فيما اتخذته، لتفادي اللجوء إلى القضاء. وقد عرّف على أنّه: "مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية"⁽²⁾.

كما يعتبر من الوسائل القانونية التي يستعملها الفرد في مواجهة جهة الإدارة، ومن خلال هذا التظلم تقوم هذه الأخيرة بإعادة النظر في تصرفاتها وتصحيحها في حالة وجود أخطاء، أو على الأقل إقناع صاحب التظلم بصحة التصرف الذي قامت به في مواجهته⁽³⁾.

أمّا الشكوى الضريبية، فتعرّف على أنّها: "رسالة عادية توجه من طرف المكلف إلى مدير الضريبة بالولاية، مكتوبة في ورق عادي، يُشارفها إلى طبيعة الضريبة المتنازع عليها ورقم مادة

⁽¹⁾ AYRAULT Ludovic, « l'autonomie de la procédure fiscale contentieuse », Actes du colloque international sur la justice fiscale : Regards croisés sur le contentieux fiscal, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, le 15, 16 et 17 Novembre 2007, P. 195.

⁽²⁾ عربي باي فريد ودهيمي محمد الطيب، مرجع سابق، ص. 195.

⁽³⁾ GUYOMAR Mattia et SELLER Bertrand, *Contentieux administratif*, 2^{ème} éd. Dalloz, Paris, 2012, P. 204.

الجدول الذي قيدت فيه ومبلغ الضريبة⁽¹⁾، وهي وسيلة حوار بين المكلف والإدارة الضريبية قصد تحريك الرقابة الإدارية الذاتية وتسوية المنازعات الضريبية بصفة ودية⁽²⁾.

تمّ إقرار هذا الإجراء في مختلف النصوص المتعلقة بكل أنواع الضرائب، لكن بصدور قانون الإجراءات الجبائية تمّ تنظيم مختلف الشروط الخاصة بهذا الإجراء في المواد من 72 إلى 75 من هذا القانون⁽³⁾، وذلك تحت تسمية الشكوى الضريبية، وقد اشترطت أغلبية القوانين الضريبية ضرورة احترام هذا الإجراء قبل رفع الدعوى القضائية نظراً للطابع التقني الذي يمتاز به النزاع الضريبي⁽⁴⁾ نظراً لأهمية هذا الإجراء في المرحلة الإدارية لأنّ الوصول إلى حل ودي بين المكلف والإدارة الضريبية يعني إنهاء النزاع عند هذه المرحلة وعدم اللجوء إلى القضاء، لما يمتاز هذا الجهاز من نفقات إضافية وإطالة الفصل في النزاع بسبب العدد الهائل من القضايا التي تُعرض على القضاء الإداري لاسيما وأنّه ليس هناك توزيع للقضايا حسب طبيعة المنازعة، فلا نجد على مستوى المحكمة الإدارية قسم أو غرفة مختصة بالفصل في المنازعات الضريبية⁽⁵⁾.

ما يميّز التّظلم في المجال الضريبي عن ذلك المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنّ المشرّع في قانون الإجراءات الجبائية استعمل مصطلح الشكوى وليس التّظلم المنصوص عليه في المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁶⁾، وإذا كانت هذه المادة أقرت بأنّ التّظلم الإداري اختياري وليس إلزامي، فإنّ الشكوى الضريبية تعتبر إجراءً إلزامياً تحت طائلة عدم قبول الدعوى الضريبية، هنا تتجلى أهمية هذا الإجراء الذي يعتبر ضرورياً في المرحلة الودية لتسوية النزاع، ومن خلاله يتمّ ضمان الحفاظ على موارد الخزينة العمومية ويساعد على محاربة الغش الجبائي، ويقوي

(1) طاهري حسين، مرجع سابق، ص. 10.

(2) هاملي محمد، "التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية"، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، يصدرها مجموعة من الأساتذة متخصصين في العلوم الاقتصادية، داركنوز الحكمة، الجزائر، العدد الرابع، 2014، ص. 234.

(3) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(4) GHANEMI A, « le contentieux fiscal en Algérie », *Revue du conseil d'Etat*, Numéro spécial, (le contentieux fiscal), 2007, p. 41.

(5) من أهم الأسباب التي جعلت المشرّع الجزائري يلزم المكلف برفع الشكوى الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء هو العدد الهائل من القضايا الضريبية التي يرفعها المكلفين بالضريبة في كل سنة، فتبين أنّه يتم النظر في كل سنة في حوالي 100 ألف قضية ضريبية. راجع للمزيد:

- Ministère des Finances, DGI, Lettre d'information bimestrielle de la Direction Générale des impôts, « la gestion du contentieux fiscal », Op.Cit. p. 05.

(6) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

مركز المكلف ويهيئ له الأرضية في حالة اللجوء إلى القضاء⁽¹⁾، على خلاف ما أقره المشرع بالنسبة للدعاوى الإدارية الأخرى أين اعتبره إجراءً جوازيًا نظراً لعدم فعاليته في تسوية النزاع الإداري وديا.

ثانيا

شكل الشكوى ومحتواها

باعتبار أن الشكوى عبارة عن تظلم بالمفهوم الإداري⁽²⁾، فينبغي أن تتوفر فيها بعض الشكليات الضرورية لقبولها قبل الحديث عن بعض الشروط المتعلقة بمضمونها⁽³⁾، فمن أهم الشروط التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية ضرورة أن تكون الشكوى فردية ترفع من المكلف بالضريبة المعني بالإجراء الذي اتخذته إدارة الضرائب ضده، أما بالنسبة لأعضاء الشركة أو الأشخاص الذين تفرض عليهم الضريبة جماعياً فلهم أن يقدموا شكوى جماعية، كما يجب أن تكون لرافع الشكوى صفة ومصلحة يسعى لتحقيقها برفعه للشكوى⁽⁴⁾.

تقدم الشكوى إلى الجهة المصدرة للقرار، حسب الحالة، فقد تقدم أمام المدير الولائي للضرائب، إذا كان القرار موضوع الاعتراض صادر من هذا الأخير أو من طرف المصالح التابعة له

(1) Voir : - SBIHI Mohamed, Op.Cit. P. 122.
- LEFEBRE Renaud, Op.Cit. P. 22.

(2) يلج قضاة مجلس الدولة على ضرورة التعود على استعمال مصطلح الشكوى وليس التظلم، لأن هذا ما يفيد خصوصية هذا الإجراء في مادة الضرائب، وقد جاء في القرار الصادر في 2003/03/25 " حيث يشترط في كل نزاع ضريبي تقديم شكوى أمام إدارة الضرائب وأنه يعتبر هذا الإجراء من النظام العام المطلوب من هيئة مجلس الدولة اتخاذ ما هو لازم لتفادي ذكر التظلم المسبق أمام مدير الضرائب كون المنازعة الضريبية تخضع لإجراءات خاصة، وبالتالي نذكر بأنها شكوى تطبيقاً لما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية".

يرى الأستاذ الدكتور (كوسة فضيل) أن استعمال مصطلح الشكوى يفيد خصوصية المنازعة الضريبية التي لها إجراءات خاصة، وهذا لتفادي الخلط بين التظلم المنصوص عليه في القواعد العامة والشكوى المنصوص عليها خصيصاً في قانون الإجراءات الجبائية، راجع:

- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هووم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص. 127.

كما يرى الأستاذ زواوي عباس أن مصطلح الشكوى من المصطلحات المرتبطة بالقانون الجنائي لكن المشرع الجبائي تبناها في قانون الإجراءات الجبائية كإجراء إلزامي لحل المنازعة الضريبية قبل اللجوء للقضاء، راجع:

- زواوي عباس، "جدلية تحديد الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية"، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، المجلد 14، العدد الثامن، 2019، ص. 328.

(3) COLLET Martin, Procédures fiscales (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt), puf, Paris, 2011, p. 224. Voir également, SBIHI Mohamed, Op.Cit. P. 124.

(4) تنص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية على " يجب أن تكون الشكاية فردية غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعياً وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية".

لأسيما مفتشيات الضرائب والقباضات، وقد تقدم الشكوى أمام رئيس المركز الجوازي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب حسب الحالة، كما نصت عليه المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

أمّا بالنسبة لشرط الكتابة فهو ضروري في مختلف التظلمات التي تقدم أمام جهة الإدارة، لأنّ الكتابة تمثل الدليل المادي على لثبوت رفع تظلم، حتى في حالة اللجوء إلى القضاء فيجب على المكلف أن يقدم وثيقة تثبت قيامه بإجراء التظلم، وبالعودة إلى نص المادة 73 فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنّها لم تشترط أن تكتب الشكوى في ورق مدموغ، وإنّما تكتب في ورق عادي مع ضرورة توقيعها من طرف المكلف بالضريبة⁽²⁾.

كما يجب أن تقدّم الشكوى خلال الآجال المنصوص عليها قانوناً، فالقاعدة العامة أنّها تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرجت فيها الضريبة للتّحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى، مع وجود استثناءات عن هذه القاعدة وهذا ما أقرته المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾.

ينبغي الإشارة هنا إلى أنّ ما يميّز مختلف إجراءات الطعن الإداري والقضائي في مجال الضرائب أنّها مقيّدة بآجال محدّدة يجب على المكلف احترامها تحت طائلة رفض الطعن، هذا ما أكّده مجلس الدولة في قراره الصادر في 2008/04/23 بمناسبة فصله في الاستئناف المرفوع من طرف المستأنفة التي تطلب إعادة النظر في حقوق التّسجيل التي تم إلزامها بدفعها بسبب حصولها على هبة لقطعة ترابية

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(2) إذا كان المبدأ العام أنّه يجب أن تقدم الشكوى وتوقع من طرف المكلف بالضريبة شخصياً باعتباره المعني بالإجراء المتخذ ضده من طرف إدارة الضرائب، فإنّه وتسهيلاً للإجراءات أورد المشرع استثناء مفاده إمكانية التوقيع على الشكوى من طرف الغير بشرط أن يقدم هذا الأخير وكالة خاصة ورسمية تثبت توكيله لرفع الشكوى أمام إدارة الضرائب المختصة، وهذا ما يعتبر من التسهيلات الممنوحة للمكلف بالضريبة لاتخاذ الإجراءات اللازمة تفادياً لفوات الآجال، لأنّ المكلف بالضريبة قد لا يستطيع الحضور بنفسه لتقديم الشكوى فيقوم بتوكيل شخص آخر.

(3) بالعودة إلى نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها حددت هذه الاستثناءات في:

- قبول الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من مصلحة الضرائب التي يتبعها.
- قبول الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جزاء خطأ أو تكرار.

أمّا عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوى:

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تمت فيها الاقطاعات إن تعلق الأمر باعتراضات بغرض تطبيق اقتطاع من المصدر.
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

وقد أقر المجلس مباشرة بإلغاء القرار محل الاستئناف والقضاء من جديد بعدم قبول الدعوى شكلاً على أساس أن المستأنفة قامت برفع شكوى أمام المدير الولائي رغم أن المشرع لم يشترط التظلم في منازعات حقوق التسجيل ولم ترفع الدعوى خلال الآجال المحددة قانوناً وهي أربعة أشهر وجاء في إحدى حيثيات القرار "حيث أن قضاة الدرجة الأولى قد أساءوا تطبيق القانون بقبولهم الدعوى والفصل في الموضوع كون الأمر يتعلق بحقوق التسجيل والتي لا يتطلب رفع الدعوى بشأنها تظلم مسبق مما يعرض قرارهم للإلغاء"⁽¹⁾.

أمّا من ناحية المضمون فيجب على المكلف بالضريبة أن يوضّح موضوع اعتراضه في شكواه بشكل مفصل، ويذكر أسباب اعتراضه ورفضه التّسديد، وقد أكّدت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، على ضرورة ذكر نوع الضريبة المعترض عليها وبيان رقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار أو إرفاق وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدّفع، وذلك من أجل تسهيل إجراءات الفصل في الشكوى التي يختلف موضوعها بالنظر إلى الإجراء الذي اتخذته مصالح الإدارة الضريبية، فقد تتضمن الشكوى اعتراض على الأخطاء المادية التي قد تكون إدارة الضرائب قد وقعت فيها، أو اعتراض على تقييم مقدار الضريبة الواجب دفعها أو نوع الضريبة، وفي حالات أخرى قد يتعلق موضوع الشكوى بطلب التخفيض أو الإعفاء عند صدور نصوص قانونية في مصلحة المكلف بالضريبة.

كما ينبغي على المكلف بالضريبة أن يقدم حججه وأسانيده القانونية وكل الوثائق الثبوتية التي تُثبت صحة ادعائه سواءً بمراسلات أو سجلات أو كل وثيقة تثبت حسابات خاصة بالنشاط أو الضريبة الخاضع لها، أمّا في حالة طلبه الاستفادة من حق ناتج عن نص قانوني فيجب أن يبيّن ما هو النص القانوني والمواد التي تنطبق عليه والتي يسعى للاستفادة منها، من أجل تسهيل عملية الفصل في الشكوى بتقديم كل الأدلة التي تثبت وتبرر طلب المكلف بالضريبة.

يكتسي مضمون الشكوى أهمية بالغة، لأن طلبات المكلف في شكواه لا يمكن تغييرها مستقبلاً في حالة عدم الوصول إلى حل ودي، وترفع الدعوى الضريبية استناداً إلى موضوع الشكوى والطلبات المقدمة فيها ولا يمكن للمكلف تغيير طلباته أو تعديلها إلّا في بعض الجوانب الفرعية فقط، وأساس هذا الطرح أن نفس النزاع المثار أمام مدير الضرائب الذي لم يتم حله يُنقل إلى الجهة القضائية من

⁽¹⁾ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 040643، الصادر بتاريخ: 2008/04/23، مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، 2009، ص. 70-71.

⁽²⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

أجل حله سواء لصالح المكلف أو لصالح إدارة الضرائب، والقاضي الإداري في هذه المرحلة يقارن بين طلبات المكلف في شكواه ورد الإدارة وحججها في رفضها للشكوى، وهنا يتضح للقاضي موضوع النزاع والمسائل التي يثيرها⁽¹⁾.

من أجل تبسيط الإجراءات وتسهيلها على المكلف بالضريبة، وبموجب تعديل قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2007⁽²⁾، أقر المشرع على أنه في حالة وجود نقص أو عدم تقديم وثائق مهمة من طرف المكلف يجب على إدارة الضرائب قبل الفصل في الشكوى أن تطلب من المكلف إحضار الوثائق خلال أجل 30 يوما من تاريخ استلام الرسالة. لكن عمليا هل تقوم إدارة الضرائب بهذا الإجراء لاسيما مع كثرة الشكاوى التي تعرض على المدير الولائي للضرائب.

ثالثا

الفصل في الشكوى

أ- الجهة المختصة بالفصل في الشكوى: يتم الفصل في الشكوى حسب الحالة من طرف المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا، أمّا إذا تعلقت الشكوى بعمليات يفوق مبلغها عشرون مليون دج (20.000.000.00)، فيجب أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية، هذا ما نصت عليه المادة 79 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، أو من طرف رئيس مركز الضرائب بالنسبة للشكاوي التي لا يتجاوز مبلغها خمسة ملايين دج، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب بالنسبة للشكاوي التي لا يتجاوز مبلغها مليون دج.

تُسجّل الشكوى في سجل خاص بمصلحة المنازعات ثم يقرر المدير الولائي الإجراء الواجب اتّباعه، ففي حالة عدم احترام بعض الإجراءات الشكلية الضرورية لا تقبل الشكوى شكلا، أما في

⁽¹⁾ أقرّ مجلس الدولة على ضرورة تطابق طلبات المكلف في الشكوى مع طلباته التي قدمها أمام الجهة القضائية. راجع:

- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 027575، الصادر بتاريخ: 2006/04/19، أشار للقرار:

- حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1)، 2015/2014، ص. 80.

ونفس المبدأ أقرّته نفس الجهة بموجب القرار رقم 075906، الصادر بتاريخ: 2013/04/11، أشار للقرار:

- بليل بلقاسم، ممارسة المنازعات الجبائية أمام القاضي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة أحمد بوقرة- بومرداس، 2016-2017، ص. 19.

⁽²⁾ قانون رقم 24-06، مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ج.د.ش. عدد 85، صادر في 27 ديسمبر 2006.

⁽³⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

حالة قبولها من الناحية الشكلية فيتم إرسالها إلى مفتشية الضرائب المعنية من أجل القيام بإجراءات التحقيق من طرف الأعوان المؤهلين لذلك، وقد منح القانون عدّة صلاحيات لإدارة الضرائب من أجل التحقيق في الشكوى، ولها أن تُرسل المفتش المكلف بالتحقيق إلى إجراء تحقيق بعين المكان أو الانتقال إلى الإدارات العمومية من أجل الحصول على أيّة وثيقة ضد المكلف بالضريبة، وهذه السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

بعد إتمام التحقيق من طرف مفتش الضرائب المعين لهذا الغرض، يقوم بإعداد تقريره المفصل الذي يتضمن أسانيد ومبرراته التي تبرر العملية أو القرار الذي اتخذته مصالح الضرائب، ثم يُرسل الملف إلى المدير الولائي للفصل في الشكوى، يتمّ الفصل فيها سواءً بقبولها كليّةً إذا تبين بأنّ القرار الذي اتخذته المفتشية المعنية غير صائب كوجود أخطاء في حساب قيمة الضريبة أو لأسباب أخرى تبرر المساس بحقوق المكلف بالضريبة، أو برفضها كليّةً إذا تبين عدم جدية الشكوى أو أنّ المكلف يسعى فقط للتماطل عن دفع ما عليه من ديون ضريبية، وفي حالات أخرى قد يتم قبول الشكوى جزئياً إذا ثبت بأنّ المكلف بالضريبة محق في جزء من طلباته وغير محق في الجزء الآخر، وفي كل الأحوال يجب على المدير الولائي أن يبيّن سبب عدم قبوله للشكوى ليتمكّن المكلف من تقديم ملاحظاته ودفاعه أمام لجنة الطعن المختصة أو أمام الجهة القضائية في حالة لجوءه مباشرة إلى القضاء.

ب- تبليغ نتائج الشكوى: مهما كان موقف المدير الولائي فيجب تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ لصالحه أو ضده⁽²⁾، وفي هذه الحالة يجب إعلام المكلف بحقه في رفع الدّعى القضائية إن لم يرضى بالقرار الفاصل في شكواه والإشارة أيضاً إلى الآجال القانونية التي يجب رفع الدّعى خلالها. أمّا بالنسبة لآجال الفصل في الشكوى، فحسب نص المادة 76 فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، فهي محدّدة بستة أشهر (06) الممنوحة للمدير الولائي للردّ على الشكوى ويمكن تمديدتها إلى ثمانية أشهر في الحالات التي يجب استشارة الهيئات المركزية قبل الفصل في الشكوى. وما يُلاحظ في هذه الآجال أنّها مُبالغ فيها وتؤدي إلى إطالة آجال الحل النهائي للنزاع سواءً ودياً أو عن طريق القضاء، لأنّه في حالة عدم تسوية النزاع ودياً يعني بأنّه تمّ تضييع مدّة ستة أو ثمانية أشهر بدون

⁽¹⁾ كما جاء ذلك في نص المادة 33 وما يليها من نفس القانون.

⁽²⁾ LAMBRECHT Patrick, « le contentieux fiscal en Belgique », *Revue du conseil d'Etat*, Numéro spécial (le contentieux fiscal), 2007, P. 30.

⁽³⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

جدوى بالإضافة إلى المدّة التي تُستغرق للفصل في الدّعوى القضائية، خاصة بالنّسبة للمرحلة الإدارية التي ينبغي تقليص آجالها باعتبار أن المدير الولائي يفصل في الشّكوى استناداً إلى التقرير الذي يعده مفتش الضرائب المعني، فيسهل عليه الفصل في الشّكوى مباشرة بعد تلقيه للتقرير ولماذا يقوم المكلف بانتظار مدّة ستة أشهر كاملة للفصل في شكواه.

ج- دور الشّكوى في إنهاء النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية: لاشك أن المرحلة الإدارية في أيّة منازعة لها أهميتها لعدّة أسباب أهمها:

1- أن إقرار المشرّع لإمكانية عرض النزاع على الجهة الإدارية سواء تلك المصدرة للقرار أو الجهة الأعلى لدليل على قيمة هذا الإجراء في فض النزاع في هذه المرحلة، والملاحظ أن المشرّع يُلح على ضرورة احترام إجراء التّظلم المسبق قبل اللجوء إلى القضاء⁽¹⁾، بالنّسبة لبعض المجالات الحسّاسة والقطاعات المهمة في الدّولة، التي تُساهم في الإنفاق العام وتطوير الاقتصاد الوطني، كما هو الشّأن بالنّسبة للقطاع المالي، ومجال العقود الإداري خاصة ما يتعلق بالصفقات العمومية، ففي هذه المجالات نلاحظ أن المشرّع يضع عدّة طرق يمكن إتباعها لتسوية النزاعات التي قد تظهر لضمان الحفاظ على مالية الدولة، وحمايتها من كل التلاعبات ومختلف أشكال الفساد التي قد تمسّ هذه القطاعات الحسّاسة.

2- أن إعادة عرض النزاع أمام نفس الجهة أو الجهة الأعلى في نفس الهرم يعني إمكانية الوصول إلى حل ودي وبدون نفقات سواء بالنّسبة للمتظلم أو الجهة الإدارية المعنية، على أساس أن هذه الأخيرة ربّما يكون بيدها الحل الأنجع لإنهاء النزاع، بسبب تمكّنها وخبرتها في المجال، ويمكن أن تقترح عدّة حلول لإرضاء الطرفين، هذا ما يفيد أن التظلم المسبق هو ضمانة لفائدة المتعامل مع جهة الإدارة⁽²⁾.

⁽¹⁾ أقرّ المشرّع الجزائري بالزامية التّظلم الإداري في مادة الضرائب كإجراء ضروري للمرور إلى المرحلة القضائية من تسوية النزاع الضريبي كما هو الأمر بالنّسبة للمشرّع الفرنسي الذي ألزم المكلف بضرورة تقديم الشكوى الضريبية تحت طائلة عدم قبول الطعن القضائي راجع:

- **TURRIN Marion**, La légitimité répression de la fraude fiscale, Thèse de Doctorat en Droit, L'école Doctorale Droit et Science Politique, Université de Paul Cezanne Aix- Marseille 03, 2011, P. 391.

- **RICHER Daniel**, *Les procédures fiscales*, Presse universitaires de France, Paris, 1990, P. 63.

⁽²⁾ **MOHAMMED Karim Noureddine**, « le recours administratif préalable rempart ou garant des droits des administrés, *Revue droit de l'hommes et libertés publiques*, Faculté de Droit et Science Politique, Université Abdelhamid Ibn Badis- Mostaganem, n° 06, 2018, P. 18.

أحسن مثال في مجال الضرائب فعرض النزاع أمام الإدارة الضريبية ايجابي من جهة لأن هذه الإدارة هي التي أصدرت القرار وهي التي تعلم بالحل الذي يمكن التوصل إليه استناداً إلى مختلف التقنيات التي يمتلكها أعوان الإدارة الضريبية، على خلاف ذلك لو تم عرض النزاع مباشرة أمام القضاء قد لا يتمكن القاضي المختص من فهم المسائل التي تثار في النزاع بسبب تعقده وطابعه التقني.

3- من ايجابيات اللجوء إلى الطعن الإداري أيضاً، أنه يؤدي على اختصار الوقت وعدم تضييع مبالغ مالية إضافية وإرهاق المتظلم في حالة لجوءه إلى الجهة القضائية التي تعرف اكتظاظ الملفات وتراكمها، مما سيؤثر سلباً على آجال الفصل في الدعوى وطبيعة الحكم الذي سيصدره القاضي⁽¹⁾، لأن هذه التراكم قد يؤثر حتى على نوعية الخدمة التي يقوم بها القاضي بسبب الضغط الذي يعانيه. بالإضافة إلى المصاريف التي قد تقع على عاتق المكلف بالضريبة باعتباره المبادر في أغلب الأحيان إلى مخاصمة جهة الإدارة، وقد أثبت الواقع أن القضاة في مجال المنازعات الضريبية يميلون كثيراً إلى اتباع إجراءات التحقيق المختلفة، الأمر الذي سيساهم في تضييع المزيد من الوقت والمال على المكلف باعتباره المدعي، كاللجوء إلى الخبرة القضائية التي رغم أهميتها إلا أن هناك نوع من المبالغة من طرف القضاة في ندب خبراء في المحاسبة قبل الفصل في الدعوى الضريبية.

رغم هذه المحاسن والايجابيات التي تنتج عن إقرار المشرع لضرورة استيفاء إجراء التظلم قبل أية دعوى قضائية في مادة الضرائب، وأهمية هذا الإجراء نظرياً، إلا أنه من الناحية العملية يمكن أن تنقلب هذه الايجابيات إلى سلبيات، ليس سببها النص القانوني بصفة مباشرة، وإنما هناك عدّة أسباب بعضها يعود إلى طريقة إقرار المشرع لهذا الإجراء، والبعض الآخر يعود إلى كيفية ممارسة هذا الإجراء ومدى تدخل جهة الإدارة وأهميته في نجاح هذا الإجراء والوصول إلى حل ودي، ويمكن تلخيص أهم الأسباب التي تؤدي إلى عدم نجاح التظلم في مرحلته الإدارية إلى:

1- عدم وضوح النصوص القانونية المتعلقة بهذا الإجراء بسبب عدم وضع نظام قانوني موحد لممارسة هذا الإجراء، بدليل أن المشرع ينص على إجراء التظلم في قوانين خاصة ببعض المنازعات ولم يضع أحكام إجرائية عامة لممارسة هذا الإجراء، فإذا عدنا إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية نلاحظ أن المشرع أدرج التظلم المسبق في مادتين فقط وهما المادة 830 و 831 من نفس القانون دون أن

⁽¹⁾ تعاني الجهات القضائية الإدارية من ضغط في الملفات وطول آجال الفصل فيها، رغم إلحاح المشرع على ضرورة الفصل في القضايا في آجال معقولة إلا أن الواقع العملي عكس ذلك، فلا يتم الفصل في القضايا في ظرف لا يقل عن ستة أشهر. راجع للمزيد:

- بن منصور عبد الكريم، ازدواجية القضائية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2015، ص. 104.

يوسّع في تبيان مختلف إجراءات ممارسته، رغم أنّه نص عليه في قوانين خاصة لكن بأحكام تختلف عما هو منصوص عليه في القانون الإجرائي العام.

2- وجود بعض الاختلاف في طبيعة التّظلم وأهميته، فإذا عدنا إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنّ المشرّع اعتبره إجراء ليس إلزامي لرفع الدّعى الإدارية، وإنّما هو إجراء اختياري يمكن اتّباعه أو الاستغناء عنه⁽¹⁾، لكن الإشكال الذي قد يُطرح هنا، أنّ المشرّع نص في قوانين أخرى خاصة على إلزامية اتّباع هذا الإجراء، منطقياً كان على المشرّع أثناء نصه على جوازية إجراء التّظلم أن ينص في نفس الوقت على المنازعات التي يشترط فيها ضرورة احترام هذا الإجراء ثم يحيلنا إلى القوانين الخاصة من أجل توضيح مختلف إجراءات ممارسته، لتفادي عدم انتباه القاضي أو المتقاضي لهذا الشرط الذي يعتبر جوهري في بعض المنازعات⁽²⁾.

كما هو الأمر بالنسبة للمنازعة الضريبية، فبسبب تشبّت النصوص المتعلقة بهذه المنازعة وعدم النصّ على إلزامية رفع الشكوى الضريبية هناك بعض القضاة الذين لا يثيرون هذا الشرط ويفصلون في الدّعى رغم عدم إجراء التّظلم المسبق، ممّا جعل مجلس الدولة الجزائري يلغي الكثير من الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية بسبب عدم مراعاة هذا الإجراء⁽³⁾.

3- عدم اهتمام ممثلي الإدارة بأهمية هذا الإجراء وفعاليته، فقد أثبت الواقع العملي أنّ مسؤولي الإدارة لا يعملون على دراسة الطعون المقدّمة أمامهم بإتقان، وقد يتركون المواطن ينتظر دون رد إيجابي أو سلبي، ممّا يعتبر تعسف في استعمال السّلطة من طرف هؤلاء المسؤولين، ويعود السبب في عدم اهتمامهم بدراسة التّظلمات إلى عدم وجود نص قانوني يلزمهم بذلك أو يوقع عليهم جزاءات إدارية بسبب امتناعهم عن دراستها، بدليل أنّ مختلف النصوص القانونية تقر بأنّ عدم رد الإدارة

⁽¹⁾ تنص المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على "يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصادرة القرار في أجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه..."

⁽²⁾ يرى الأستاذ الدكتور (زواوي عباس)، أنّ إقرار المشرّع لازامية التظلم في المادة الجبائية لا يعتبر تعارض مع ما أقره في قانون الإجراءات المدنية والإدارية عندما اعتبر إجراء جوازي وذلك بتطبيق مبدأ الخاص يقيد العام، راجع: -زواوي عباس، مرجع سابق، ص. 329.

⁽³⁾ من هذه القرارات:

- القرار الصادر في 2003/12/25 الذي جاء في إحدى حيثياته: "حيث أنّ الشكوى في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام طبقاً للمادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة."

"حيث أنّ رفع الدّعى من المدعي المستأنف جاءت خرقاً لهذا الإجراء، مما يتعين معه القضاء بعدم قبول الدّعى شكلاً". راجع:

- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 06509، الصادر في 2003/12/25، (قرار غير منشور).

خلال آجال محدّدة يعتبر بمثابة رفض للتّظلم، كما جاء ذلك في نص المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، وأيضا نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

هذا ما يجعل حتى المواطن لا يقدم مثل هذه التّظلمات، لأنّه يعلم مسبقاً أنّ المسؤول الإداري لن يردّ على تظلمه وسيضيع فقط المزيد من الوقت دون نتيجة، وربّما الموقف السلبي الذي تسلكه جهة الإدارة قد يكون مقبول -رغم نتائجه السلبية- بالنّسبة للحالات التي يكون فيها التّظلم اختياري لكن الإشكال الحقيقي يُطرح بالنّسبة للحالات التي يلزم المشرع المتضرر من تصرف الإدارة بضرورة رفع تظلم إداري قبل اللجوء إلى القضاء، فما أهمية هذا الإلزام إذا كان المسؤول الإداري المعني لا يلتزم بضرورة دراسة الشّكوى خلال آجال معينة، هذا ما يفيد عدم فعالية هذا الإجراء وكأنّ الطرف المعني يضيع فقط الوقت بسلوكه لهذا الإجراء.

في نفس السياق، حتى ولو افترضنا أنّ جهة الإدارة تقوم بدراسة الطعون التي تُقدم أمامها، إلّا أنّها لن تبذل الجهد أو تُبادر بإيجاد حل للنزاع بسبب عدم تقبلها لفكرة إعادة النّظر في أعمالها وقراراتها وفي نفس الوقت عدم حيادها أثناء دراسة الطعن، فتصبح هي الخصم والحكم، ممّا يؤثر سلباً على طريقة معالجتها ملف الطعن المقدم أمامها. بالإضافة إلى نقص الإمكانيات البشرية للتكفل بمختلف الملفّات ممّا يؤدي إلى تضخمها، ويجعل جهة الإدارة ترفض الكثير منها من الناحية الشّكلية وقبل تفحص موضوع الشّكوى⁽³⁾.

في الأخير، يمكن القول أنّ عدم نجاح وفعالية التّظلم المسبق أو الشّكوى يعود أساساً إلى انعدام الثّقة بين الطرفين، فكل طرف يرى في الطرف الآخر أنّه خصم له، لاسيما في بعض الحالات التي يلجأ المسؤول الإداري إلى إصدار قرار ما فقط للإضرار بشخص معين بذاته لأسباب شخصية، فلا يمكن تصوّر الوصول إلى حل ودي أو حتى دراسة الطعن المقدم، فالمسؤول الإداري لا يُتعب نفسه حتى بالمحاولة لإيجاد الحل، ويدخل هذا في إطار السّلطات والامتيازات التي منحها المشرع لجهة الإدارة أثناء ممارسة مهامها، فلا يمكن التدخّل في أعمالها أو إلزامها بإجراء معين ممّا يسبّب في المساس بحقوق المواطن الذي قد يتضرر كثيراً من هذه التصرفات التي لا تخدم النشاط الإداري.

⁽¹⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق

⁽²⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽³⁾ SBIHI Mohamed, Op. Cit. P. 127.

الفرع الثاني

الطعن أمام اللجان الضريبية: إجراء ليس إلزامي لكنه غير فعال

إذا كان المشرع قد ألزم المكلف بالضريبة على ضرورة رفع الشكوى الضريبية في حالة الاعتراض على تصرفات الإدارة الضريبية، وذلك تحت طائلة عدم قبول الدّعى القضائية شكلا، فإنه منح له الخيار في أن يسلك طريق آخر وهو الطعن أمام لجان الطعن الإدارية التي تمّ إنشاؤها خصيصا في المجال الجبائي، يتمّ تقديم الطلب أمام رئيس اللجنة المختصة بهدف التماس تصحيح الأخطاء التي وقعت فيها مصالح إدارة الضرائب أثناء تحديد مقدار الضريبة الواجبة أو طلب الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي⁽¹⁾.

أولا

اللجان المختصة بنظر الطعون الضريبية

بالعودة إلى نص المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، نجدها تُقر بإمكانية لجوء المكلف بالضريبة إلى عرض شكواه أمام لجنة الطعن المختصة إن لم يرضى بقرار المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري، وذلك خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ تسليم رد الجهة المختصة فيما يخص الشكوى المقدمة، وتتمثل مختلف اللجان المنصوص عليها في نفس القانون في:

أ- اللجنة الولائية للطعن: تتشكّل من ممثلي مختلف الهيئات التي لها علاقة بالمجال⁽³⁾، تختص اللجنة بإبداء رأيها حول طلبات المكلفين المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على

⁽¹⁾ بالعودة إلى ما جاء في الدليل الصادر عن المديرية العامة للضرائب لسنة 2016 المتضمن شرح لمختلف الإجراءات التي يمكن للمكلف بالضريبة إتباعها في حالة وجود نزاع مع إدارة الضرائب، نلاحظ أنّه تم تحديد حالات اللّجوء إلى الطعن أمام اللجان في حالتين وهما: - في حالة رفض الشكوى المقدمة أمام المدير الولائي للضرائب، وفي حالة فوات الأجل المحددة للنظر في الشكوى دون الفصل فيها، راجع للمزيد:

- Ministère des Finances, DGI, « les procédures du contentieux fiscal », 2016, P. 04, [En ligne]: https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Contentieux-fiscal-2017-fr.pdf, (consulté le 01/06/2016).

⁽²⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽³⁾ تتشكل اللجنة الولائية للطعن حسب نص المادة 81 من نفس القانون من الأعضاء التالية:

- محافظ الحسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، رئيسا.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي
- ممثل عن كل من المديرية الولائية المكلفة بالتجارة، برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة، برتبة نائب مدير

رقم الأعمال، الرامية إما إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء إقرار الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي، بشرط أن لا يتعدى مبلغ موضوع الاعتراض عشرون مليون دج (20.000.000.00).

تعقد اللجنة اجتماعاتها مرتين في الشهر، بحضور أغلبية الأعضاء مع المكلفين بالضريبة المعنيين الذين يتم استدعائهم قبل عشرون (20) يوم من تاريخ انعقاد الجلسة، وتصدر قراراتها بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس، ويتم تبليغ المدير الولائي للضرائب خلال عشرة أيام من صدور قرار اللجنة.

ب- اللجنة الجهوية للطعن: تم إنشاء هذه اللجنة بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2017⁽¹⁾، وذلك في إطار الإصلاحات التي تمّ الشروع فيها مؤخراً عن طريق إنشاء المديرية الجهوية كبديل للهيكل التقليدي التي لا تزال تعاني من نقص الإمكانيات الحديثة، مع الإشارة إلى أنّ المشرع بإنشائه لهذه اللجنة قام بإلغاء لجنة الدائرة التي كانت مختصة في نظر الطعون التي يقدمها المكلفين والتي يساوي أو يقل مبلغها عن مليوني دج (2.000.000.00)، ورغم أهمية إنشاء اللجنة الجهوية إلّا أنّها قد تشكّل صعوبة بسبب تواجدها على المستوى الجهوي، وليس كما هو الأمر بالنسبة للجنة الدائرة التي كانت متواجدة على مستوى كل دائرة ولا يجد المكلف أية صعوبة في عرض نزاعه أمام اللجنة.

تشكّل اللجنة هي الأخرى تقريبا بنفس تشكيلة اللجنة الولائية، تمّ إضافة عضو واحد وهو ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، وقد أحسن المشرع عملا عندما أدرج هذا العضو في اللجنة لضمان الدفاع على مصالح الخزينة العمومية، رغم أنّ إدراج ممثل واحد قد لا يؤثر بصفة مباشرة على قرارات اللجنة التي ينبغي أن يصادق عليها بأغلبية الأعضاء.

- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية

- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية

- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو ممثليهم.

⁽¹⁾ تمّ تعديل أحكام المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 48 من القانون رقم 14-16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر.ج.د.ش عدد 77، صادر في 29 ديسمبر 2016.

تختص اللجنة بدراسة الطعون التي يقدمها المكلفين التي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق و الغرامات عشرون مليون دج (20.000.000.00)، ولا يزيد عن سبعين مليون دج (70.000.000.00)⁽¹⁾.

تجتمع اللجنة هي الأخرى مرتين في الشهر، كما نصت عليه المادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية، بعد استدعاء أعضائها والمكلفين المعنيين بالطعون وذلك خلال أجل 20 يوم قبل الجلسة، ويتم الفصل في التظلمات بأغلبية الأعضاء ويُرجَّح صوت الرئيس في حالة التساوي.

ج- اللجنة المركزية للطعن: تختص بإبداء آرائها حول الطعون التي قدمها المكلفين التابعون لمديريات كبريات المؤسسات التي سبق وأن أصدرت قراراتها بالرفض أو القبول الجزئي للشكاوى التي قدمها المعنيين أمامها، وكذلك القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات مبلغ سبعين مليون دج (70.000.000.00)⁽²⁾.

تشكّل اللجنة هي الأخرى من ثمانية أعضاء ممثلين لمختلف الوزارات المعنية، ويتأسس اللجنة الوزير المكلف بالمالية أو ممثل عنه، وما يميز هذه التشكيلة عن سابقتها هو وجود ممثل عن وزير العدل برتبة مدير على الأقل، ممّا قد يضيف نوع من الشفافية على عمل اللجنة، لكن لم يتمّ تحديد ما هي صفة هذا العضو الذي يمثل هذه الوزارة، وبمعنى آخر هل يمثلها قاضي من بين مستشاري مجلس الدولة أو أي ممثل عن الوزارة فقط، فكان على المشرع أن يحدّد صفة هذا العضو لما لها من أهمية، فإذا كان المقصود هو القاضي الذي قد يضيف الجديد لحل النزاع المعروض على اللجنة باعتبار أنّ القضاة هم من يتفقهون في المسائل القانونية والإجرائية التي قد تكون الإدارة الضريبية لم تحترمها أثناء فرضها للضريبة، كما أنّ دور القاضي يكون محايداً ويسعى إلى إنصاف المكلف على خلاف بقية الأعضاء⁽³⁾.

تجتمع اللجنة هي الأخرى مرتين في الشهر، بعد استدعاء المعنيين من المكلفين الذين قدموا طعونهم خلال أجل 20 يوم قبل انعقاد اللجنة، وتفصل هذه الأخيرة في الطعون بحضور أغلبية

(1) راجع نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

(2) نفس المرجع.

(3) ما يمكن الإشارة إليه في نفس السياق أنّه بالنسبة للجنة الولائية كان يترأسها قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي، ممّا قد يساعد على ممارسة اللجنة مهامها على أحسن وجه ويضمن حماية حقوق المكلف بالضريبة الذي قد لا يستطيع الدفاع عن نفسه، لكن بوجود ممثل الجهة القضائية يؤثر إيجاباً على طبيعة القرارات التي تُصدرها اللجنة، لكن بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2017 تمّ الاستغناء عن هذا الممثل، وأصبحت اللجنة يترأسها محافظ الحسابات، ممّا قد يؤثر سلباً على عمل اللجنة الولائية التي لا تتضمن ولا ممثل عن الجهة القضائية أو وزارة العدل بصفة عامة.

الأعضاء مع ترجيح صوت الرئيس في حالة تساوي الأصوات، مع ضرورة تبليغ مصالح الإدارة الضريبية المعنية خلال أجل عشرون يوما.

ثانيا

مظاهر عدم فعالية الطعن أمام اللجان الضريبية

ما يمكن التّعقيب عليه فيما يخص عمل هذه اللجان بصفة عامة، أنّها تخضع لنفس الإجراءات والأحكام فيما يخص عدد أعضائها، والجهات التي يمثلونها، وطريقة تعيينهم المحددة بثلاثة سنوات قابلة للتجديد⁽¹⁾، ومختلف إجراءات وطريقة عمل اللجان، والمهل القانونية للتبليغ بالإجراء المتخذ كما يعتبر الطعن أمام اللجان جوازي فيمكن للمكلف تجاوز هذه المرحلة، واللجوء مباشرة إلى القضاء لكن في حالة لجوءه مباشرة إلى القضاء لا يمكنه فيما بعد أن يرفع الطعن أمام اللجان.

كما تلتزم مختلف اللجان بضرورة الفصل في التّظلمات المقدمة أمامها خلال آجال محددة بأربعة أشهر سواءً بالقبول أو الرفض، وفي حالة فوات هذه المدّة دون رد فيعتبر ذلك رفض ضمني، كما نصت عليه المادة 81 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، وفي هذه الحالة يستفيد الطّاعن بمهلة أربعة أشهر أخرى لرفع الدّعوى أمام الجهة القضائية المختصة. والملاحظ من خلال هذه الآجال أنّ المشرّع لم يميّز بين هذه المهلة بالنّظر إلى نوع اللجنة فقد وُحّد هذه الآجال، رغم أنّه من الناحية العملية قد تختلف آجال الفصل في الطعن بالنّظر إلى اللّجنة المختصة، فبالنسبة للجنة الولائية أكيد أنّها يمكن أن تفصل في آجال معقولة دون تحديدها بأربعة أشهر، على خلاف اللّجنة المركزية التي قد تحتاج إلى مدّة أطول لنظر مختلف الطعون لأنّ اختصاصها وطني على خلاف اللجنة الولائية أو الجهوية.

أمّا بالنسبة لطبيعة القرارات التي تُصدرها هذه اللجان فإنّه بالعودة إلى مختلف الأحكام المتعلقة بعمل اللجان كما هي واردة في المواد 80 و 81 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أنّ المشرّع يستعمل مصطلح الرأي ممّا يفيد أنّ هذه اللجان تصدر آراء غير ملزمة، لكن الفقرة الثالثة من المادة 81 نصت على ضرورة تعليل الآراء التي تُصدرها اللجان وتحديد بدقة مبلغ التخفيض في حالة إقراره، مع ضرورة تبليغ المكلف بنتائج الطعن خلال أجل شهر، ممّا يفيد أنّ هذه الآراء لها حجية في مواجهة الطرفين.

(1) أنظر نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

كما نص المشرع على الآجال الواجب على هذه اللجان احترامها للفصل في الطعون قبل اللجوء إلى القضاء، ممّا يفيد بأنّ آرائها مهمة وواجبة التنفيذ ولا يمكن الطعن فيها إلّا باللجوء إلى الجهة القضائية، كما جاء ذلك في الفقرة الرابعة من المادة 81⁽¹⁾، التي أقرت بأنّ آراء اللجان تكون نافذة مباشرة إلّا في حالة مخالفتها لأحكام القانون والتنظيم الساري المفعول، فهنا يتدخل المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات لإصدار قرار بالرفض وبلغ إلى المكلف المعني.

يبدو من خلال ما جاء في نص هذه المادة، أنّ المشرع اعترف بإمكانية إصدار هذه اللجان لآراء مخالفة للقانون، ممّا قد يُثير الاستغراب، فكيف للجنة متكونة من عدّة شخصيات تمثل هيئات إدارية أن تخالف القانون بصفة مباشرة، لاسيما مع وجود ممثل عن الإدارة الضريبية الذي أكيد أنّه يستوعب موضوع الطعن ولا يخطئ في فهم هذه المسائل بالنظر إلى خبرته في المجال، وإذا كان هناك احتمال لمخالفة أحكام القانون من طرف هذه اللجان فما هو المغزى من إنشائها، ومنحها صلاحية نظر الطعون النزاعية التي لها أهمية معتبرة لأنّها قد تمثل حقوق المكلف أو الخزينة العمومية. رغم هذا قد يُعاب على تشكيلة هذه اللجان أنّها تتضمن أعضاء غير مختصين في المسائل المالية والمحاسبية، ممّا يصعب عليهم فهم الملفّ الجبائي الذي أكيد أنّ موضوعه يتعلق بالعمليات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، لاسيما تلك المتعلقة بتأسيس الوعاء الضريبي.

أمّا الملاحظة الثانية التي يمكن إبدائها في هذا السياق، أنّ المشرع منح للمدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات الصلاحية في رفض القرار الذي تصدره هذه اللجان، ممّا يوحي بأنّ عمل هذه اللجان ليس له الأهمية اللازمة لتسوية النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية، فكيف يتمّ إنشاء هذه اللجان وتزويدها بالهيكل الضرورية من أجل سير أعمالها ثم في الأخير مسؤولي الإدارة الضريبية هم الذين يقررون قبول أو عدم قبول قرارات اللجان، فهناك نوع من الإيهام في موقف المشرع الجزائري من خلال إقراره إمكانية اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان ونصّه على القوة التنفيذية لآراء هذه الأخيرة، وفي نفس الوقت يمنح لمصالح الإدارة الضريبية أن تلغي هذه الآراء⁽²⁾.

هذا ما يُثير التساؤل حول فعالية هذه اللجان وأهميتها في تسوية النزاع الضريبي، والقيمة القانونية للآراء التي تُصدرها، خاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار معيار التدرج الإداري، فكيف للمدير

⁽¹⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽²⁾ يعتبر منح صلاحية الهيئات الإدارية المختصة في مجال الضرائب بإصدار قرار برفض مقرر اللجان من الأحكام الجديدة التي أتى تعديل قانون المالية لسنة 2015، بموجب المادة 26 من القانون رقم 18-15، مؤرخ في 2015/12/30، بتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ج.ج.د.ش عدد 72، صادر في 2015/12/31.

الولائي الذي له اختصاص ولائي أن يلغي قرار تصدره اللجنة المركزية التي يرأسها وزير المالية وتشكل من ممثلي عدة وزارات، فكان على المشرع أن ينص مباشرة على أن للطرف الذي لم يرضى بقرار اللجنة المعنية أن يلجأ إلى رفع دعوى قضائية لإلغاء القرار الصادر⁽¹⁾.

كما تُطرح مسألة أخرى تتمثل في كيفية الطعن ضد قرار اللجنة المختصة، بمعنى هل يُرفع الطعن ضد اللجنة المعنية بصفقتها مدعى عليها أو يرفع ضد المكلف بالضريبة باعتباره المستفيد من هذا القرار، على أساس أن إلغاء قرار اللجنة يعني إعدام الحق الذي أقرته لفائدة المكلف المعني.

منطقياً وإجرائياً، يبدو أنه يجب على مصالح الإدارة الضريبية المختصة إذا أرادت الاعتراض على قرار اللجنة أن ترفع دعوى إلغاء ضد قرار اللجنة وليس ضد المكلف رغم أنه المستفيد من القرار في حالة تنفيذه، ويدخل هذا في إطار احترام شرط الصفة في التقاضي، فالدعوى تُرفع ضد اللجنة باعتبارها صاحبة القرار، إلا أن الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة خالف نوعاً ما هذا المبدأ وأقر بأنه حتى ولو رفعت الدعوى ضد المكلف بالضريبة تعتبر مقبولة، كما جاء في إحدى حيثيات القرار الصادر في 2007/06/13: "حيث أن المستأنفة قد صححت الإجراءات على مستوى الاستئناف لكنها أبقت على اللجنة الولائية كطرف في النزاع، إن اجتهاد مجلس الدولة مستقر على أن الدعوى في قضايا الطعن ضد رأي اللجنة يوجه ضد المكلف بالضريبة إلا أن هذا الإجراء لا يؤثر في موضوع الدعوى كونها دعوى إلغاء موجهة ضد مقرر اللجنة"⁽²⁾.

ما يمكن التّعقيب عليه بالنسبة لهذه الحيثية أن قضاة مجلس الدولة استندوا إلى الاجتهاد القضائي لنفس الجهة بالنسبة لإمكانية رفع دعوى ضد المكلف بالضريبة من أجل الطعن في أراء اللجان، لكن هذا لا يعتبر مبرر أو قاعدة أمره ينبغي العمل بها في كل القضايا المتعلقة بنفس الأطراف لاعتبار واحد أنه لا اجتهاد في معرض النص، فبالعودة إلى نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديلها نجدها تنص على أنه يمكن للمدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات الطعن في رأي اللجان، مما يعني بديهياً أن الطعن يرفع ضد اللجنة المعنية وليس ضد المكلف رغم أهميته في الدعوى لكن ينبغي حسب رأينا إدخاله كطرف مدخل في الخصومة وليس كمدعى عليه.

⁽¹⁾ كانت نص المادة 81 قبل تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2017 أكثر دقة في فقرتها الرابعة حيث كانت تنص على أنه إذا كان قرار اللجنة غير مؤسس يتم تعليق تنفيذه مع تبليغ الشاكي، وتقوم مصالح الإدارة المعنية برفع طعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال أجل شهرين من تاريخ تسلم قرار اللجنة. مما يعني أن المدير الولائي إن لم يرضى بقرار اللجنة لا يرفض القرار أو يلغيه مباشرة وإنما يتبع الإجراءات القضائية لإلغائه.

⁽²⁾ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 033289، الصادر بتاريخ 2007/06/13، مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، 2009، ص. 72-75.

المطلب الثاني

تطبيق مبدأ الخاص بقيّد العام في المجال الإجرائي

أمام جهات القضاء الإداري

يعتبر وجود الإدارة طرفاً في الخصومة الإدارية بصفة عامة سبباً لانفراد هذه الأخيرة بعدة ميزات لا تتوفر أمام القضاء العادي، لاعتبار أنّ الهدف من هذه الخصومة ليس فقط حماية حقوق الخصوم، وإنّما حماية أيضاً مبدأ المشروعية وسيادة القانون⁽¹⁾، هذا ما كرّسه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية عندما أورد مجموعة من الأحكام التي تطبق أمام القضاء الإداري كما جاء ذلك في الكتاب الرابع من هذا القانون تحت عنوان: "في الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية"⁽²⁾.

على هذا الأساس فإنّ معرفة المنظومة الإجرائية التي تتبع أمام القضاء الإداري مسألة في غاية الأهمية، وعلى أساسها يتمّ حماية الحقوق الموضوعية الذي يطالب بها أطراف الخصومة الإدارية⁽³⁾ فالدعوى الضريبية لا تختلف كثيراً عن الدعوى الإدارية بصفة عامة باعتبار أنّ القضاء الإداري هو المختص بالفصل فيها، إلّا أنّ هناك بعض الخصوصيات الأخرى التي تمتاز بها الدعوى الضريبية ويتّضح ذلك من خلال الشروط الخاصة الواجب توفرها لرفع هذه الدعوى⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ الخلايلة محمد علي، "مظاهر استقلال إجراءات التقاضي الإداري عن إجراءات الدعوى المدنية"، مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون، جامعة الأردن، المجلد 40، العدد الأول، 2013، ص. 27.

⁽²⁾ تضمن الكتاب الرابع من قانون الإجراءات المدنية والإدارية 189 مادة قانونية تحتوي على مختلف الأحكام والإجراءات الواجب إتباعها لرفع الدعوى الإدارية ومختلف إجراءات التحقيق فيها، وكذا دور القاضي المقرر في توجيه التحقيق والفصل في الدعاوى، كما تضمن هذا الكتاب مختلف طرق الطعن العادية وغير العادية، إلّا أنّ المشرع ومن خلال هذه المواد المتعلقة بالقضاء الإداري أحالنا في الكثير من الحالات إلى الأحكام العامة المنصوص عليها في نفس القانون التي تطبق على القضاء العادي والإداري في نفس الوقت لأنّها مسائل إجرائية، إلّا أنّها قد تؤثر على خصوصية النزاع الإداري بصفة عامة والضريبي بصفة خاصة بسبب عدم تحديد إجراءات تحقيق خاصة يتّبعها القاضي الإداري والاكتفاء فقط بالإحالة إلى الأحكام والإجراءات المتبعة أمام القضاء العادي يفيد بأنّ المشرع الجزائري لم يجتهد لوضع أحكام ووسائل خاصة بالقضاء الإداري رغم تخصيص الباب الرابع للإجراءات المتبعة أمام هذا القضاء.

⁽³⁾ شهبوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الأنظمة القضائية المقارنة والمنازعات الإدارية)، ط. 03، ج. 01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص. 97.

⁽⁴⁾ للمزيد حول خصوصية إجراءات التقاضي المتبعة لمواجهة جهة الإدارة، راجع: كمون حسين، مرجع سابق.

- لجلط فواز، "خصائص الدعوى الإدارية ضمانات لمبدأ المشروعية"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة- الجزائر، العدد الثالث، 2013، ص. ص. 181-220.

أورد المشرع الجزائري في القوانين الإجرائية مجموعة من الشروط لرفع الدعاوى القضائية والمطالبة بحق من الحقوق المكرسة قانوناً⁽¹⁾، وإذا كانت مختلف الجهات القضائية تشترط توفر بعض الشروط العامة الضرورية لرفع مختلف الدعاوى مهما كانت طبيعتها، فهناك شروط أخرى خاصة تنفرد بها بعض المنازعات كما هو الشأن بالنسبة للمنازعة الضريبية نظراً لخصوصيتها، هذه الخصوصية تلحق حتى إجراءات التحقيق ودور القاضي في هذا المجال من حيث طريقة تدخله وأهمية ذلك للفصل في الدعوى الضريبية.

ينبغي البحث عن كيفية تحديد الاختصاص القضائي في مادة الضرائب، بالنظر إلى أهمية هذا العنصر لقبول الدعوى الضريبية (الفرع الأول)، بالإضافة إلى مختلف الشروط الشكلية لرفع الدعوى الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تحديد الاختصاص القضائي في مادة الضرائب

يقصد بالاختصاص القضائي تحديد الجهة القضائية التي لها صلاحية الفصل في الدعوى بالنظر إلى موضوعها، وبالنظر إلى الحيز المكاني الذي يحدّد الجهة القضائية المختصة إقليمياً للفصل في الدعوى، وتعتبر قاعدة اختصاص القضاء الإداري القاعدة الأولى التي يثيرها وينظر فيها القاضي الإداري مهما كانت طبيعة هذا الاختصاص⁽²⁾، فينبغي تحديد كلا من الاختصاص النوعي (أولاً)، والإقليمي لرفع الدعوى الضريبية باعتبارها دعوى إدارية (ثانياً).

أولاً

الاختصاص النوعي

⁽¹⁾ تكتسي عملية تنظيم إجراءات التقاضي أهمية قصوى، لأنها تبين مدى حرص المشرع على جعل القضاء في متناول الأشخاص للدفاع عن حقوقهم أو إعتبارها تكرساً للظلم. راجع للمزيد:

- بوبشير محند أمقران، "إجراءات التقاضي أو إجراءات لعرقلة التقاضي"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية جامعة بن يوسف بن خدة- الجزائر، العدد الثاني، 2013، ص.ص. 39-58.

⁽²⁾ العربي وردية، مرجع سابق، ص. 18.

من أجل تحديد الاختصاص النوعي ينبغي الإشارة إلى الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية التي تعتبر من المنازعات الإدارية التي يختص بالفصل فيها القضاء الإداري، كما نصت عليه المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، عملاً بالمعيار العضوي الذي تبناه المشرع الجزائري⁽²⁾، فبوجود الإدارة طرفاً في النزاع يكون القضاء الإداري هو المختص كأصل عام⁽³⁾، رغم وجود استثنائين أقر من خلالهما المشرع باختصاص القضاء العادي رغم وجود الإدارة طرفاً في الدّعى⁽⁴⁾.

وإذا كان قانون الإجراءات المدنية والإدارية قانون عام حدّد اختصاص القضاء الإداري بوجود الإدارة طرفاً فيه دون تعداد مختلف المنازعات التي يختص بها هذا القضاء، فإنّ قانون الإجراءات الجبائية قد نصّ صراحة على اختصاص الجهات القضائية الإدارية في نظر الدّعاوى الضريبية دون أن يميّز بين أنواع هذه الدّعاوى، كما جاء ذلك في نص المادة 82 من نفس القانون التي أقرّت بأنّ القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري تكون قابلة للطعن أمام المحكمة الإدارية في حالة عدم رضا المخاطبين بهذه القرارات⁽⁵⁾، وحتى من الناحية العملية جرت العادة على اختصاص القضاء الإداري في مختلف المنازعات الضريبية باستثناء تلك المخالفات التي تُشكّل جرائم جزائية فيكون الاختصاص في الفصل في هذه الجرائم للقضاء الجزائي⁽⁶⁾.

⁽¹⁾ جاء في نص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية تختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفاً فيها".

⁽²⁾ للمزيد حول تبني المشرع الجزائري للمعيار العضوي لتحديد الاختصاص القضائي للقضاء الإداري، راجع:

- بودريوه عبد الكريم، "هل فقد (الفقدان) القضاء الإداري طابعه الاجتهادي؟"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، المجلد 13، العدد الأول، 2016، ص. 77.

⁽³⁾ ما يبرر اختصاص القضاء الإداري في نظر المنازعات الإدارية بصفة عامة والضريبية بصفة خاصة، هو امتلاك جهة الإدارة لامتيازات السّلطة العامّة التي تحوزها هذه الأخيرة. راجع للمزيد:

- MBOULI Augustine née MPESA BEWEKEDI, Le dualisme juridictionnel en matière fiscale, Thèse de Doctorat en finances publiques et fiscalité, L'école Doctorale Droit, Université Jean Moulin- Lyon 03, 2009, P. 43.

⁽⁴⁾ نصت المادة 802 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على اختصاص القضاء العادي في نوعين من النزاعات وهي مخالفات الطرق وطلب التعويض عن الأضرار الناجمة عن مركبة تابعة للدولة أو إحدى هيئاتها.

⁽⁵⁾ ما يُعاب على موقف المشرع أثناء تعديله للنصوص القانونية أنّه لا يراعي مختلف التعديلات التي يمكن أن تنتج عن تعديل نص واحد أو أحكام خاصة، وأحسن مثال ما تضمنته المادة 82 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية التي رغم إلغاء اللجنة الدائرة للضرائب واستحداث اللجنة الجهوية، إلّا أنّه لم يراع هذا، وتَمّ الإبقاء على نص المادة قبل تعديل المادة 81 و 81 مكرر.

⁽⁶⁾ بالعودة إلى مختلف القوانين الضريبية التي تنظم كل أنواع الضرائب نجدتها تنص على أنواع الأفعال التي تُشكّل مخالفات وتقرر باختصاص القضاء الجزائي حسب طبيعة المخالفة، وما يميّز المتابعة الجزائية في هذا المجال هو ضرورة رفع الشكوى من طرف إدارة

ورغم أن المشرع الجزائري قد حسم مسألة الاختصاص القضائي للقاضي الإداري في مختلف أنواع المنازعات الضريبية سواء تلك الناتجة عن فرض مختلف أنواع الضرائب، أو تلك المتعلقة بتحصيلها⁽¹⁾، فهناك بعض التشريعات التي لم تقر بصفة مطلقة باختصاص القضاء الإداري، وإنما وزعت الاختصاص بين القضائيين الإداري بالنسبة لمنازعات الضرائب المباشرة والعادي بالنسبة للضرائب غير المباشرة كما هو الشأن بالنسبة للمشرعين المصري والفرنسي، مع أن هذا التوزيع في الاختصاص ليس متباين، فيحوز القضاء الإداري حصّة الأسد باعتباره قاضي الإدارة⁽²⁾.

وإذا تمّ حسم مسألة الاختصاص القضائي في مجال الدّعى الضريبية، فإنّ هناك جدل حول طبيعة الدّعى الضريبية، وما هي سلطات القاضي الإداري أثناء فصله في هذه الدّعى، هل يتوقف دوره عند إلغاء قرارات الإدارة الضريبية غير المشروعة أو يمكن أن يتعدى ذلك إلى توجيه أوامر لهذه الإدارية من أجل اتّخاذ أي إجراء يراه القاضي مناسباً.

في هذا الإطار، نجد أنّ أغلبية الباحثين في المجال يعتبرون الدّعى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل⁽³⁾، لأنّ القاضي الإداري يملك الكثير من السّلطات أثناء الفصل في هذه الدّعى، ويجعله يحسّم النزاع الضريبي، نظراً لسلطته في اتّخاذ أي إجراء يراه ضرورياً ويمكنه أيضاً الحكم بالتعويضات

الضرائب، كما نصت عليه مثلاً المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تباشر الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب..."، وأضافت الفقرة الثانية من نفس المادة "وترفع الملاحقات إلى محكمة الجناح المختصة وتكون هذه المحكمة حسب الحالة واختيار الإدارة أمام المحكمة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها".

⁽¹⁾ YELLES CHAOUACHE Bachir, «le juge fiscal en Algérie », Op.Cit. P. 110.

⁽²⁾ راجع حول الاختصاص القضائي في مصر:

- أبو العلاء يسري محمد، "الاجتهاد القضائي في المواد المالية والضريبية"، مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد خيضر- بسكرة، العدد الثاني، 2006، ص. 54.

- أحمد محمد خويلد رجاء، مرجع سابق، ص. 15.

- BETCH Martine, Op.Cit. P. 359.

= - MBOULI Augustine née MPRESSA BEWEKEDI, Op.Cit.

هناك بعض التشريعات الأخرى التي أقرت مباشرة باختصاص القضاء الإداري في منازعات الوعاء والتحصيل الضريبي، كما هو الأمر في التشريع التونسي الذي اعترف مباشرة باختصاص القضاء الإداري. راجع:

- SADDUGUI Mohamed, Op-Cit. P. 05.

⁽³⁾ KRAIEM Sami, Op. Cit. P. 31.

على الإدارة الضريبية، على خلاف سلطات القاضي الإداري في دعوى الإلغاء الذي يتوقف دوره في إلغاء القرار أو عدم إلغائه⁽¹⁾.

هناك من يؤكد انتماء الدّعى الضريبية إلى منازعات القضاء الكامل على أساس أنّ المحكمة الإدارية هي المختصة بالفصل في هذه الدّعى مهما كانت الجهة المصدرة للقرار الضريبي محلية كانت أو مركزية⁽²⁾، لكن لا يمكن الحكم بانتماء النزاع الضريبي لمنازعات القضاء الكامل على أساس اختصاص المحكمة الإدارية، لأنّ هذا لا يعتبر المعيار الصحيح للقول بانتماء الدّعى الضريبية لدعاوى القضاء الكامل، فكل الدّعاوى الإدارية الأخرى ترفع أمام المحكمة الإدارية.

من جانب آخر، هناك من يبرر انتماء الدّعى الضريبية إلى دعاوى القضاء الكامل مبدئياً من خلال طبيعة السلطات الممنوحة للقاضي الضريبي، إلّا أنّ هذه السلطات تكون أوسع عن تلك التي يملكها القضاء الكامل بدليل أن قاضي الضريبة يمكن أن يلغي قرار فرض الضريبة أو بتعبير آخر يصدر قرار يلغي ضمناً قرار فرض الضريبة أو يعدل مقدار الضريبة الواجبة⁽³⁾، بمعنى أنّ القاضي الضريبي لا يتوقف دوره عند مراقبة مشروعية القرار، وإنّما يجد الحل القانوني حسب طبيعة المنازعة⁽⁴⁾، الأمر الذي لا يرضي أكيد الإدارة الضريبية.

على هذا الأساس ليس من السهل الحسم في هذه المسألة مباشرة والقول بأنّ الدّعى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل بصفة مطلقة، استناداً إلى عدّة اعتبارات أهمها أنّ المشرع لم يقر مباشرة بأنّ الدّعى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، ولم يتمّ تحديد أنواع الدّعاوى الإدارية التي هي من دعاوى القضاء الكامل أو فحص المشروعية، كما جاء ذكرها في نص المادة 801 من قانون الإجراءات

⁽¹⁾ راجع للمزيد:

- خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس- سطيف، 2004، ص. 96.

- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص. 89.

- مسلم عبد الرحمان، " آليات وأساليب منهجية القاضي الإداري في تقدير مدى مشروعية التصرفات الإدارية"، مجلة

الاتحاد، الاتحاد الوطني لمنظمات المحامين الجزائريين، العدد الثالث، أكتوبر 2011، ص. 310.

⁽²⁾ بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إدارة وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر- باتنة، 2012، ص. 136.

⁽³⁾ Voir pour plus de détails:

- GAUDEMET (P.M) et MOLINIER (J), *Finances Publiques*, T.02, Dalloz, Paris, 1980, P. 250.

- KAMMOUN Slim, Op-Cit. P. 06.

- SBIHI Mohamed, Op.Cit. P. 124.

⁽⁴⁾ COLLET Martin, Op. Cit. P. 234.

المدنية والإدارية⁽¹⁾، لأنَّ العبرة ليس في نوع الدَّعوى أو موضوع النزاع، وإنَّما يتمَّ تحديد نوع الدَّعوى بالنَّظر إلى طلبات المدعي في عريضة افتتاح الدَّعوى، فإذا كان المدعي يسعى إلى إلغاء قرار إداري معين فيطلب ذلك في عريضته، وإذا أراد طلب إلزام الإدارة باتخاذ إجراء معين فيطلب ذلك أيضاً، وهنا فقط تظهر طبيعة الدَّعوى بالنَّظر إلى طلبات المدعي الذي يستعمل هذه الدَّعوى لحماية حقِّه.

من جانب آخر، لا يمكن القول بأنَّ القاضي الإداري له سلطات واسعة جداً في مجال الدَّعوى الضَّريبية وأنَّه يمكن له إلزام إدارة الضَّرائب باتخاذ أي إجراء يراه مناسباً في حالة ثبوت عدم صحَّة العمليات التي قامت بها هذه الإدارة، لأنَّه استناداً إلى المبدأ السائد أمام مختلف الجهات القضائية أنَّ القاضي لا يحكم إلَّا بما طُلب منه فلا يمكن أن يتدخل للفصل في مسائل لم يطلبها المدعي، فإذا فرضنا أنَّ المكلف بالضريبة طلب فقط في عريضة افتتاح الدَّعوى إلغاء قرار فرض ضريبة معينة، فإنَّ القاضي الإداري يجب عليه أن يتقيّد بهذا الطلب فيحكم بإلغاء القرار في حالة عدم مشروعيتها⁽²⁾، ولا يمكن أن يحكم بطلبات أخرى إلَّا إذا طلب ذلك في عريضته.

لكن، ما يميز الدَّعوى الضَّريبية عن بقية الدَّعاوى أنَّها تتنوع بتنوع موضوع المنازعة بصفة عامة⁽³⁾، ففي حالات يكون موضوعها إلغاء قرار فرض الضريبة وفي حالات أخرى قد يكون موضوع الدَّعوى إلزام المدعي عليها إدارة الضرائب بوقف إجراءات التَّحصيل الجبري الذي شرعت فيها، أو إلزامها بعدم اتِّخاذ أي إجراء ضد المكلف بالضريبة، وفي حالات أخرى قد يكون موضوع الدَّعوى يتعلق بتخفيض الضريبة أو الإعفاء منها لأسباب قاهرة متعلقة بالمكلف بالضريبة.

⁽¹⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽²⁾ من القرارات الصادرة عن القضاء الإداري التي تفيد أنَّ الدَّعوى المرفوعة متعلقة بالمشروعية، نجد قرار مجلس الدَّولة الصادر في 2006/01/24، الذي من خلاله تمَّ استئناف قرار المجلس القضائي الذي قضى بعدم مشروعية الإنذار الصادر عن مديرية الضَّرائب راجع: - قرار مجلس الدَّولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 026088، الصادر بتاريخ: 2006/01/24، (أشار للقرار): - عليان مالك، *الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري*، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر(1)، 2008-2009، ص. 116.

ومن القرارات الصادرة بصيغة الإلغاء نجد قرار الصادر عن مجلس قضاء وهران الذي فصل بإلغاء سند تحصيل الضريبة المفروضة على المؤسسة التي سبق وأن استفادت من إعفاء مقرر قانوناً، ومن أجل استرجاع المبالغ المقبوضة دون وجه حق قامت المدعية برفع دعوى أخرى موضوعها طلب استرجاع المبلغ المحصل دون وجه حق، ممَّا يفيد أنَّ القاضي الإداري تفصل فقط بما طلب منه ولا يتعدى حدود ما هو مطلوب في عريضة افتتاح الدَّعوى. راجع:

- قرار مجلس الدَّولة، ملف رقم 7470، الصادر بتاريخ: 2003/03/17، قضية مديرية الضرائب لوهران ضد (ن.ه)، *مجلة مجلس الدَّولة*، العدد الثالث، 2003، ص.ص. 127-130.

⁽³⁾ JEOME Michel, Op. Cit. P. 59.

من الدعاوى التي يمكن الحديث عنها في هذا السياق هي دعوى المسؤولية، باعتبار أن الإدارة الضريبية مثلها مثل بقية الإدارات العمومية قد تُضر بالمتعاملين معها، ممّا يعني إثارة مسؤوليتها الإدارية على أساس الخطأ⁽¹⁾، الأمر الذي يستوجب في أغلب قضايا المسؤولية الاحالة على الخبرة لتقييم مبلغ التعويض عندما يثبت للقاضي وجود خطأ⁽²⁾. إلا أن ما يميز أيضا الدعوى الضريبية عن بقية الدعاوى الإدارية أن المكلف بالضريبة لا يثير دعوى المسؤولية إلا في حالات خاصة، وفي حالة إثارة هذه المسؤولية، فإن القاضي لا يتوسّع في منح هذا التعويض فحتى في حالة طلبه من طرف المكلف فقد لا يستجيب له القاضي على أساس أن العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب هدفها في الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وحتى في حالة وقوعها في أخطاء فلا يدخل ذلك ضمن ما يعتبر إساءة استعمال السلطة المعروف لدى القضاء الإداري، وإنما يعتبر ذلك أخطاء غير متعمدة لا تستوجب التعويض، إلا في حالات خاصة، ولإقرار مسؤوليتها يجب إثبات ارتكابها لخطأ جسيم يبرر الحق في المطالبة بالتعويض⁽³⁾.

كما يمكن للمكلف أن يرفع دعوى ضد الإدارة الضريبية لإلزامها بتسليم بعض الوثائق أو التبريرات التي تبين وضعيته الجبائية خاصة بالنسبة للشركات الكبرى التي تحتاج هذه المستندات في مختلف المشاريع التي تقوم بها⁽⁴⁾، فمن حق المكلف أن يرفع دعوى في هذا الصدد ويتم الفصل في مثل هذه الحالات بإجراءات بسيطة دون الحاجة إلى الأمر بإحدى تدابير التحقيق، لأن موضوع المطالبة هو إلزام بالقيام بعمل معين ولا يتضمن مسائل تقنية تستوجب التحقيق.

ثانيا

الاختصاص الإقليمي

⁽¹⁾ Voir pour plus de détails:

- COLLET Martin, Op. Cit. P. 272.

- JEOME Michel, Op. Cit. P. 62.

⁽²⁾ PASTOREL Jean- Paul, *L'expertise dans le contentieux administratif (contribution à l'étude comparative de l'expertise en contentieux administratif et en procédure civile)*, L.G.D.J, paris, 1998, P. 07.

⁽³⁾ Voir pour plus de détails:

- KAMMOUN Slim, Op. Cit. P. 06.

- JEOME Michel, Op.Cit. P. 62.

⁽⁴⁾ EL YOUSOUFI ALAOUI Mohamed Amine, Op.Cit. P. 243.

أخذ المشرع الجزائري في اسناد الاختصاص المحلي بموطن المدعى عليه، ذلك استناداً إلى فكرة أن الدين مطلوب وليس محمول وعملاً بمبدأ براءة ذمة المدعى عليه⁽¹⁾، كما جاء ذلك في نص المادة 37 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مع وجود بعض الاستثناءات أين خرج المشرع على معيار موطن المدعى عليه في بعض الحالات كما تم النص عليه في المادة 40 من نفس القانون.

لا تطرح مسألة الاختصاص الإقليمي بالنسبة للمنازعة الضريبية أي إشكال، باعتبار أن المشرع فصل بصفة مباشرة في هذه المسألة وأقر باختصاص المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم، كما نصت عليه المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾، التي جاءت باستثناءات خاصة ببعض المنازعات ومنها المنازعة الضريبية، ويعتبر هذا خروجاً على الأحكام العامة للاختصاص المحلي المنصوص عليه في المادتين 37 و 38 من نفس القانون.

ما ينبغي الإشارة إليه أن قواعد الاختصاص النوعي والمحلي في المادة الإدارية من النظام العام لا يمكن مخالفتها، وإلا سيتم رفض الدعوى شكلاً، فيمكن إثارة هذا الدفع من طرف الخصوم في أية مرحلة كانت عليها الدعوى، كما يجب على القاضي في حالة عدم إثارته من الخصوم أن يثيره تلقائياً⁽³⁾، مما يفيد أنه لا يمكن للقاضي أن يتغاضى عن هذه المسائل أو يفصل في دعوى وهو غير مختص نوعاً أو إقليمياً، وبالعودة إلى المبادئ العامة المتعلقة بالاختصاص المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن هناك توافق فيما يخص اعتبار الاختصاص النوعي من النظام العام فيجب إثارته من طرف القاضي في أية مرحلة كانت عليها الدعوى، على خلاف الاختصاص الإقليمي الذي نص المشرع على ضرورة إثارته قبل أي دفع في الموضوع بالنسبة لجهات القضاء العادي على خلاف القضاء الإداري أين نص المشرع على إمكانية إثارة هذا الدفع في أي مرحلة كانت عليها الدعوى⁽⁴⁾.

الفرع الثاني

شروط شكلية ضرورة لقبول الدعوى الضريبية

(1) صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، (الخصومة - التنفيذ - التحكيم)، دار الهدى، الجزائر، 2008، ص. 65.

(2) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(3) تنص المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن "الاختصاص النوعي والاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية من النظام العام يجب إثارة الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أية مرحلة كانت عليها الدعوى.

يجب إثارته تلقائياً من طرف القاضي".

(4) تنص المادة 47 من نفس القانون على أنه "يجب إثارة الدفع بعدم الاختصاص الإقليمي قبل أي دفاع في الموضوع أو دفع بعدم القبول".

رغم أفراد المشرع الجزائري بقانون إجرائي خاص بالخصومة الضريبية وهو قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، الذي يتضمن الكثير من الأحكام والإجراءات المتعلقة لاسيما بالمرحلة الإدارية لتسوية النزاع الضريبي، لما يميز هذه المرحلة من خصوصية⁽²⁾، إلا أنه أجحف نوعا ما في تبيان مختلف الشروط الشكلية المتعلقة بكيفية رفع الدعوى الضريبية، واستعمل صيغة الإحالة إلى القانون الإجرائي العام، على هذا الأساس يمكن القول أن هناك ازدواج في القانون المطبق على الإجراءات الشكلية للدعوى الضريبية بين قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾.

سنقوم بتبيان أهم الشروط الضرورية بالاعتماد على مبدأ الخاص يقيد العام، بمعنى أنه في حالة عدم وجود نص في قانون الإجراءات الجبائية نعود مباشرة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية ويمكن تلخيص أهم الشروط المتعلقة برفع الدعوى وبمفهوم المخالفة الشروط المتعلقة بأطراف الدعوى وبيانات عريضة افتتاح الدعوى (أولا)، مع ضرورة البحث عن مدى خصوصية آجال رفع الدعوى الضريبية (ثانيا).

أولا

الشروط المتعلقة برفع الدعوى الضريبية وبيانات العريضة الافتتاحية

لا تقل أهمية هذه الشروط عن شرط الاختصاص القضائي، باعتبار أن إجراءات التقاضي عبارة عن حلقات مترابطة، فإذا تخلفت إحدى هذه الحلقات سيؤدي ذلك إلى هدم كل الإجراءات وإلى رفض الدعوى القضائية شكلا.

ينبغي تلخيص أهم الشروط المتعلقة برفع الدعوى وبمفهوم المخالفة الشروط المتعلقة بالمدعى عليه أيضا لأنها في نفس الأهمية (أ)، مع ضرورة الإشارة إلى البيانات الجوهرية التي يجب على رافع الدعوى احترامها لقبول دعواه (ب).

أ- الشروط المتعلقة برفع الدعوى الضريبية: نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم يكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون..." فمن أهم الشروط المتعلقة بأطراف الدعوى والتي يقوم القاضي بمراقبة مدى توفرها نجد:

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(2) للاستزادة أكثر حول إجراءات سير الخصومة الضريبية، راجع:

- عربوز فاطمة الزهراء، "تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، العدد 16، 2017، ص.ص 438-449.

(3) عليان مالك، مرجع سابق، ص. 129.

1- شرط الصفة: يقصد بالصفة المكنة التي يمنحها القانون لصاحب الحق للمطالبة بحقه وهناك من يرى أن المقصود منها أن يكون المدعي في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى بمعنى أن يكون في وضع قانوني سليم يخول له التوجه إلى القضاء⁽¹⁾.

هناك من دُرّاس القانون من يرى بأن المقصود بالصفة هو أن يكون للمدعي حق المطالبة بالحق أو نائب عن صاحبه أو وكيل له، وبصفة عامة يكون بمثابة ممثل قانوني، ولا تقبل الدعوى إلا إذا كان المدعي يدعي حقا أو مركزا قانونيا لنفسه⁽²⁾. كما عرّفت على أنّها: "القدرة القانونية على رفع الخصومة إلى القضاء أو المثل أمامها لتلقيها"⁽³⁾.

فعملا بما جاء في نص المادة 13 السابقة الذكر، فإن رافع الدعوى يجب أن تتوفر فيه الصفة القانونية للتقاضي وإلا تُرفض دعواه، لأن نص المادة أقرت صراحة على عدم قبول الدعوى إن لم ترفع من صاحب الصفة، ولا يشترط القانون توفر الصفة فقط في رافع الدعوى وإنما يجب توفرها أيضا في المدعى عليه وإلا لن تقبل الدعوى شكلا⁽⁴⁾.

نفس الأحكام الواردة في المادة 13 السالف الذكر تطبق على مختلف أنواع الدعاوى كالدعوى الضريبية التي يجب أن ترفع من ذي صفة على ذو صفة، فإذا رفعت من طرف المكلف بالضريبة يجب أن تتوفر فيه الصفة وأن يكون هو المعني بالنزاع الضريبي وليس شخص آخر، أمّا بالنسبة للمدعى عليه في النزاع الضريبي فيكون غالبا المدير الولائي للضرائب، ويجب رفع الدعوى ضد هذا الأخير بصفته وليس بشخصه.

بتفحص الأحكام المتعلقة بإجراءات التقاضي المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، لا نجد أي أثر أو إشارة إلى ضرورة توفر هذا الشرط أثناء رفع الدعوى الضريبية، ولم يتم إحالتنا إلى

(1) بوضياف عمار، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص. 85.

(2) بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري - تيزي وزو، 2011، ص. 103.

(3) جمال الدين محمود سامي، القضاء الإداري (المنازعات والدعاوى الإدارية، ولاية القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دعوى النسوية دعوى التعويض)، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2008، ص. 137.

(4) من القرارات الصادرة عن مجلس الدولة التي تشترط توفر الصفة، نجد، القرار الصادر في 2014/06/05 الذي جاء في حيثياته " حيث أن الصفة والمصلحة وأهلية التقاضي من النظام العام ، ويثيرها القاضي أو الأطراف تلقائيا وفي أية مرحلة تكون عليها الدعوى. حيث أن قضاة الدرجة الأولى لما قضوا بعدم قبول الدعوى لرفعها من ذي غير صفة على غير ذي صفة كانوا قد طلبوا صحيح القانون، وحكمهم جدير بالتأييد"، راجع:

- قرار مجلس الدولة (الغرفة الأولى)، ملف رقم 00507، الصادر بتاريخ: 2014/06/05، (قرار غير منشور).

الأحكام الإجرائية العامة، ومع ذلك ينبغي العودة إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية في حالة عدم الإشارة إلى الأحكام الإجرائية في القانون الإجرائي الخاص، لكن دائما يبقى هذا من المظاهر السلبية التي تُظهر عدم دقة النصوص القانونية لاسيما تلك المتعلقة بالمسائل الإجرائية.

2- شرط المصلحة: هي الفائدة أو المنفعة التي يسعى رافع الدعوى إلى تحقيقها من وراء رفعه للدعوى القضائية، فهي مناط الخصومة وجوهرها، فإذا انعدمت المصلحة انعدمت الدعوى⁽¹⁾، ولا يشترط أن تكون المصلحة حالة بل يمكن أن تكون مستقبلية أو محتملة، فالشخص الذي يرفع دعوى لمنع التعدي مثلا على ملكيته تكون له مصلحة محتملة وليست حالة، أما إذا كانت المصلحة قائمة أثناء رفع الدعوى ثم تزول فإن الدعوى لا تقبل بزوال المصلحة⁽²⁾.

نفس الملاحظة يمكن إثارتها بالنسبة لشرط المصلحة فلم يتم النص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، ممّا يستوجب تطبيق نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لتطبيق الأحكام العامة على الخصومة الخاصة.

ما يمكن الإشارة إليه من خلال ما ورد في نص هذه المادة أنّ المشرع اشترط توفر كلا من الصفة والمصلحة، لكنه ميّز بينهما من خلال الآثار المترتبة على مخالفتها، فقد ألزم القاضي على ضرورة إثارة إنعدام الصفة ولم يفعل ذلك بالنسبة لشرط المصلحة⁽³⁾، بمفهوم المخالفة فإنّ القاضي لا يراقب مدى توفر المصلحة إلّا في حالة إثارتها من الخصوم، عكس الصفة التي يجب على القاضي أن يراقب مدى توفرها قبل النظر في الموضوع.

3- شرط الأهلية: لم يدرج المشرع الجزائري شرط الأهلية في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وإنّما تمّ النصّ عليها في المادة 64 من نفس القانون، ممّا أثار جدال حول مدى اعتبار الأهلية من الشروط الشككية أم أنّها شرط موضوعي باعتبارها تتعلق بحالة الأشخاص؟، وهناك من يعتبر أنّ الأهلية شرط لصحة إجراءات الخصومة وليس شرط لقبولها، ففي حالة عدم توفر هذا الشرط في رافع الدعوى لا يؤدي ذلك إلى رفضها شكلا وإنّما تبقى صحيحة من الناحية الشككية مع أنّ

⁽¹⁾ للمزيد حول شرط المصلحة وأهميتها في الدعوى، راجع: جمال الدين محمود سامي، مرجع سابق، ص.ص. 139-147.

- إبراهيم المحروقي شادية، الإجراءات في الدعوى الإدارية (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005، ص.ص. 114-136.

⁽²⁾ بوجادي عمر، مرجع سابق، ص. 104.

⁽³⁾ بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 09-08 مؤرخ في 23 فيفري 2008)، ط. 02، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009، ص. 34.

إجراءات الخصومة تعتبر باطلة⁽¹⁾، ومهما يكن فإنّ عدم توفر شرط الأهلية في أي طرف يؤدي إلى عدم الفصل في موضوع الدّعى بالقبول أو الرفض.

تختلف الأهلية القانونية الواجب توفرها باختلاف طبيعة الشخص، فبالنسبة للشخص الطبيعي وحسب أحكام القانون المدني يجب أن يبلغ سن الرشد القانوني وهو 19 سنة لقبول مختلف تصرفاته القانونية لاسيما التقاضي⁽²⁾، أمّا بالنسبة للشخص الاعتباري فقد منحت له أهلية التقاضي بواسطة الممثل القانوني لكل هيئة⁽³⁾، والتي تختلف بالنسبة لأشخاص الاعتبارية الخاصة والعامة⁽⁴⁾. ونظراً لأهمية وضورية توفر الأهلية في المدعي أو المدعى عليه، فقد ألح المشرع على ضرورة إثارة هذا الدّفع من طرف القاضي في حالة عدم إثارته من الخصوم⁽⁵⁾.

ب- الشروط المتعلقة بعريضة افتتاح الدّعى: بالعودة إلى المادة 14 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها تقر بأنّه تُرفع الدّعى في شكل عريضة مكتوبة وموقعة ومؤرخة تودع لدى أمانة الضبط للجهة القضائية المختصة، وباعتبار النزاع الضريبي من المنازعات الإدارية التي يختص بها القضاء الإداري فإنّ رافع الدّعى يجب أن يضمن عريضته بكل البيانات المنصوص عليه في 15 من نفس القانون وذلك تحت طائلة عدم قبول الدّعى⁽⁶⁾.

1- البيانات الشكلية: الملاحظ أنّ المشرع الجزائري لم يحدّد بيانات خاصة ينبغي توفرها في عريضة افتتاح الدّعى الضريبية ولم يقوم حتى بالإحالة إلى المادة القانونية السالفة الذكر، وأشارت فقط المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة التوقيع على عريضة افتتاح الدّعى من

(1) بودوح ماجدة شهبناز، "التعديلات الواردة على شروط رفع الدعوى الإدارية في القانون الجزائري"، مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، العدد الثالث عشر، 2016، ص. 324.

(2) أنظر نص المادة 40 من الأمر رقم 58-75، مرجع سابق.

(3) تنص المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنّه: "مع مراعاة النصوص الخاصة. عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفاً في الدعوى بصفة مدعي أو مدعى عليه، تمثل بواسطة الوزير، الوالي رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي، والممثل القانوني بالنسبة للمؤسسات ذات الصبغة الإدارية".

(4) نصت المادة 49 من القانون المدني على مختلف هذه الأشخاص العامة والخاصة، كما أقرت المادة 50 منه بأنّ الشخص الاعتباري يتمتع بكل الحقوق ومنها الحق في التقاضي.

(5) راجع نص المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(6) تتمثل هذه البيانات كما وردت في المادة 15 من نفس القانون في:

- الجهة القضائية التي ترفع الدعوى أمامها، - اسم ولقب المدعي وموطنه، - اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له، - الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي، - عرضاً موجزاً للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى، - الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

طرف صاحبها في حالة تقديمها من طرف وكيل عن المكلّف بالضريبة، إلا أنّه يُفهم من قراءة نص هذه المادة في فقرتها الأخيرة أنّ نفس الشروط التي ينبغي على المكلّف احترامها أثناء تقديم الشكوى الضريبية ينبغي عليه احترامها أثناء رفع عريضة افتتاح الدّعى، رغم أنّ هذا التوحيد لا يستقيم مع صرامة وتعقّد الإجراءات القضائية على خلاف الإجراءات الإدارية التي يمكن تصحيحها.

من الشروط الخاصة بالعريضة، التي كان قانون الإجراءات الجبائية يشترطها بشكل خاص في الدّعى الضريبية شرط دمج العريضة أي تحرير العريضة في ورق عادي مع وضع الطابع الضريبي، أو ما يسمى بالدمج، كما نصت عليه المادة 83 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، لكن وبعد تعديل هذا القانون بموجب القانون 12-07 المتضمن قانون المالية لسنة 2008⁽²⁾، تخطى المشرع عن هذا الشرط وأصبحت العريضة تقدم بشكل عادي⁽³⁾، ويشترط فقط توقيعها من رافع الدّعى أو وكيله. ما يمكن التنويه إليه في هذا الصدد، أنّ المشرع أقر بإمكانية تقديم العريضة أو توقيعها من طرف المكلّف المعني في حالة إقراره رفع الدّعى مباشرة أو الاستعانة بوكيل سواءً شخص آخر أو محامي، وكأنّ المشرع من خلال المادة 83 السابقة الذكر يقرب إمكانية رفع الدّعى أو تقديم العريضة من طرف المكلّف شخصياً أو وكيل عنه، وإذا كان يمكن تقبل هذه الفكرة بالنسبة لتحريك إجراءات الشكوى أمام جهة الإدارة أين يمكن للمكلّف أن ينيب شخص آخر لتوكيله بعد الحصول على وكالة مكتوبة محررة من طرف الإدارة الجبائية التي تفيد هذا التوكيل، فإنّ الأمر يختلف بالنسبة للمرحلة القضائية، ويتعارض مع ما هو معمول به أمام القضاء الإداري فيما يخص التمثيل القضائي، فيجب على الشخص الطبيعي أو الاعتباري العادي في حالة رفع دعوى أمام القضاء الإداري أن يمثله محامي معتمد ولا يمكن أن يرفعها بشخصه أو ينيب شخص طبيعي مثله لأجل تمثيله، كما نصت عليه المادة

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(2) قانون رقم 12-07، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج. ر. ج. د. ش. عدد 82، صادر في 31 ديسمبر 2007.

(3) يعتبر تخلي المشرع عن شرط دمج العريضة إيجابياً بالنسبة للمكلّف بالضريبة ويسهل عليه رفع الدعوى مباشرة لأنّه في حالة عدم احترام هذا الشرط سترفض الدّعى شكلاً، ممّا يؤثر سلباً على حقوق المكلّف لأنّه سيضيق المزيد من الوقت والمال من أجل إعادة رفع الدّعى، خاصة وأنّ المكلّف باعتباره غير مختص في المسائل القانونية لا يتفطن لهذا الإجراء وحتى بالنسبة للمحامي المكلّف برفع الدّعى قد لا يتفطن لشرط دمج العريضة لأنّ هذا الشرط خاص فقط بالدّعى الضريبية ولا يشترط بالنسبة لمختلف الدّعاوى الإدارية، وقد أحسن المشرع فعلاً عندما ألغى هذا الشرط فرغم بساطته إلا أنّه قد يُعرقل المكلّف بالضريبة في حالة عدم احترامه بدليل العدد الهائل من القرارات الصادرة عن القضاء الإداري التي تمّ من خلالها رفض الدّعى شكلاً لهذا السبب.

826 من قانون الإجراءات المدنية والإداري⁽¹⁾، على أن تمثيل الخصوم بمحام وجوبي أمام المحكمة الإدارية، تحت طائلة عدم قبول العريضة⁽²⁾.

كما استثنت المادة 827 من نفس القانون الدولة والأشخاص المعنوية العامة من وجود التمثيل بمحامي⁽³⁾، فإذا طبقنا هذه المواد يعني أن المكلف بالضريبة يجب أن يمثل من طرف محامي سواء كمدي أو مدعى عليه، على عكس الإدارة الضريبية التي يمكنها التقاضي عن طريق ممثلها القانوني دون اشتراط التمثيل بمحامي، على خلاف ما نجده في مجال القضاء العادي فيمكن لكل شخص التقاضي أمام المحكمة الابتدائية دون ضرورة الاستعانة بمحامي، إلا على مستوى جهات الاستئناف.

أما من ناحية المضمون اشترطت المادة 83 فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾، على ضرورة أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوسائل، بمعنى الوقائع والأدلة التي يتمسك بها المكلف في عريضته، كما لا ينبغي على المكلف أن يعترض على حصص ضريبية غير تلك التي سبق وأن أثارها أثناء تقديمه للشكوى الضريبية، لكن يمكن له أن يقدم طلبات جديدة في إطار نفس موضوع الشكوى أو الاعتراض، ويتمثل المغزى من اشتراط عدم الاعتراض على حصص جديدة في أن المشرع أولى أهمية بالغة للشكوى الضريبية التي هي حجر الأساس لكل نزاع قضائي، لأن إدراج نزاع جديد يعني عدم استيفائه لإجراء التظلم المسبق الذي هو إجراء جوهري في مادة الضرائب، ويعني أيضا عدم منح الفرصة لإدارة الضرائب في دراسة وتصحيح الأخطاء التي قد يرتكبها أعوانها أثناء مختلف إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها.

2- ضرورة إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه: تتمكّن المحكمة الإدارية من مراقبة مدى احترام المكلف للشروط الضرورية لرفع الدعوى من خلال النصوص القانونية الإجرائية التي تحدّد

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) رغم تقييد المكلف بالضريبة بضرورة التمثيل بمحامي لما قد ينجر عنه من خسارة مالية لمبالغته المحامي في طلب الأتعاب، إلا أن هذا التقييد مفيد من جانب آخر في مختلف منازعات القضاء الإداري لاسيما الضريبية منها، على أساس أن المحامي يعتبر طرف فعال ويمارس دور أساسي في مساعدة المتخاصم مع جهة الإدارة، لما له من احترافية في تحليل وقائع النزاع وتوضيحها بهدف مساعدة القاضي لفهم حقيقة الخصومة الضريبية، راجع للمزيد حول دور المحامي في المنازعة الضريبية:

- KRAIEM Sami, « le ministère d'avocat dans le contentieux fiscal », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 06, 2006, P. 34.

(3) تنص المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على نفس الفكرة " مع مراعاة أحكام المادة 827 أدناه، ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام".

(4) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

الإجراءات الواجب احترامها أثناء رفع الدَّعوى، وكما سبق الإشارة إليه سابقاً، فإنَّ التَّظلم المسبق في مادة الضَّرائب إجراء جوهري وإلزامي، لا يمكن قبول الدَّعوى الضَّريبية دون اتِّباع هذا الإجراء. من الشروط الشَّكلية الواجب على المكلف مراعاتها أثناء رفع الدَّعوى هو ضرورة إرفاقها بنسخة من القرار المتضمن رد الجهة المختصة على شكواه التي أكيد أنَّها تتضمن رفض لطلبات المكلف أو قبول جزئي، أمَّا في حالة قبولها كليَّة فلا يمكن اللُّجوء إلى القضاء، وقد أُكِّدت نص المادة 83 فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، على ضرورة إرفاق العريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه، وذلك بهدف مراقبة المحكمة الإدارية لمدى قيام المكلف بالتَّظلم المسبق، وفي نفس الوقت مراقبة مدى احترام آجال رفع الدَّعوى لأنَّ تاريخ التبليغ هو المعيار الذي يعتمد عليه القاضي لاحتساب بداية الآجال ونهايتها.

يعتبر هذا الشرط من أهم الشروط التي أُلح عليها المشرِّع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في نص المادة 819⁽²⁾، التي ألزمت رافع الدَّعوى الإدارية أن يرفقها بالقرار الإداري موضوع الاعتراض تحت طائلة عدم قبول الدَّعوى. كما أشارت نفس المادة إلى أنَّه إذا لم يتمكَّن المدعي من تقديم القرار بسبب امتناع الإدارة عن تمكينه منه، أمرها القاضي بتقديمه في أول جلسة، ويستخلص ضمناً من امتناع الإدارة عن تقديم القرار أنَّه قرار غير مشروع ويشوبه اللُّبس⁽³⁾.

رغم أنَّ هذا الاحتمال قد لا نجده في مادة الضَّرائب على أساس أنَّ المشرِّع نظم إجراءات التَّظلم المسبق والتبليغ بالكثير من الدَّقة والصرامة، فقد لا نتصور امتناع المدير الولائي عن تقديم القرار موضوع الطَّعن على أساس أنَّه يجب أن يبلغ كل الإجراءات التي قام بها في مواجهة المكلف، وإلَّا لا يعتدَّ بكل الإجراءات التي شرع فيها سواءً في مرحلة فرض الضَّريبة أو تحصيلها، لكن قد يمتنع عن تقديم بعض الوثائق أو التنظيمات المهمة التي تُساعد المكلف على إثبات دعواه⁽⁴⁾.

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(2) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(3) من القرارات الصادرة في هذا الصدد، نجد:

- قرار المجلس الأعلى، ملف رقم 54003، الصادر في 1987/06/06، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1990، ص. 198، الذي جاء في إحدى حيثياته "من المقرر قانوناً أن الطاعن الذي يبرر استحالة حصوله على القرار المطعون فيه يعفى من تقديمه، وكذا في حالة عدم تبليغه. ومن المقرر أيضاً أن القاضي المحقق في إطار السلطات المخولة له السعي لحمل الإدارة على تقديم الوثيقة محل النزاع ومن ثمة فإن القضاء بخلاف هذين المبدأين يعيب القرار المطعون فيه بعدم الصحة القانونية ويستوجب إلغاؤه".

(4) يعتبر حق الاطلاع والحصول على الوثائق الإدارية من الحقوق التي أقرَّها المشرِّع، فلكل مواطن الحق في الحصول على أية وثيقة يحتاجها وهي بحوزة الإدارة، لكن الواقع أثبت أنَّ مسؤولي الإدارات العمومية لا يحترمون هذا المبدأ بحجَّة السرية الإدارية التي ينبغي أن

فإجراء التبليغ في مادة الضرائب له أهمية خاصة، في حالة عدم احترامه يحتسب ذلك على الإدارة الضريبية، وقد أكد القضاء الإداري الجزائري على ضرورة احترام هذا الإجراء في الكثير من قراراته، أين رفض طلبات مديرية الضرائب لهذا السبب، لأن فيه مساس بمالية المكلف فيجب إعلامه بكل الإجراءات المتخذة ضده، لكي يتمكن من الاعتراض⁽¹⁾.

ثانيا

شرط الميعاد

تتفق الدّعى الضريبية مع دعوى الإلغاء الإدارية فيما يخص ضرورة رفع الدّعويين خلال آجال محدّدة منصوص عليهما في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وفي قانون الإجراءات الجبائية، وإذا كانت دعوى الإلغاء يجب أن تُرفع خلال أجل أربعة أشهر بداية من تاريخ تبليغ القرار الإداري، كما هو منصوص عليه في المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾، فإنّ الدّعى الضريبية تحكمها آجال خاصة تختلف بالنظر إلى نوع الضريبة وموضوع الاعتراض، وبالنظر أيضا إلى فترة تدخل الإدارة الضريبية سواء في مرحلة فرض الضريبة أو في مرحلة التحصيل.

تحدد آجال رفع الدّعى فبالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي، بأربعة أشهر تُحسب ابتداءً من تاريخ استلام تبليغ المدير الولائي للقرار المتخذ في شكواه، هذا ما نصت عليه المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾. ما يلاحظ في هذه الآجال أنّها نفسها المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وقد يُثار تساؤل حول سبب النص على هذه الآجال في قانون الإجراءات الجبائية رغم أنّ

يتصف بها كل موظف، ومن أجل تكريس هذا المبدأ ومنع الانحراف عن ممارسته أو التعسف في ذلك من طرف جهة الإدارة، ينبغي توقيع جزاءات على المسؤول المعني في حالة عدم احترام هذا الحق. راجع للمزيد:

- بوفراش صفيان، مبدأ التعليل الوجوبي للقرارات الإدارية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2015، ص. 216.

⁽¹⁾ من القرارات الصادرة في هذا الصدد:

- قرار مجلس الدولة رقم 12203، الذي جاء في إحدى حيثياته " حيث يتعين على إدارة الضرائب احترام الإجراءات الجهرية المنصوص عليها في القانون والتي ترتب على مخالفتها البطلان. حيث أن عدم إثباتها لتبليغ إعادة التقويم الذي يستند عليه لفرض الضريبة على المكلف يجعل الضريبة المفروضة على المستأنف باطلة". راجع:

- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 12203، الصادر في 12/07/2004، أشار للقرار:

- كوسة فضيل، الدّعى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص. 108.

⁽²⁾ تنص المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (4) أشهر يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الفردي، أو من تاريخ نشر القرار الإداري الجماعي أو التنظيمي".

⁽³⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

المشرع في الإجراءات المتبعة أمام القضاء الإداري أحالنا إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص مختلف إجراءات رفع الدّعى، إلّا ما يخص الآجال فقد تمّ النصّ عليها صراحة في قانون الإجراءات الجبائية.

أمّا فيما يخص منازعات التّحصيل، فيجب على المكلف بالضريبة الذي يعترض على إجراءات التّحصيل أن يلجأ إلى رفع الدّعى القضائية خلال أجل شهر واحد وهذا ما أقرته المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، والمغزى من تحديد هذه المدّة بشهر واحد هو الطابع المستعجل الذي تتميز به إجراءات التّحصيل الجبري فمن أجل الاعتراض على مثل هذه الإجراءات يجب أن يتم ذلك خلال مدّة معقولة تخوفا من قيام الإدارة الضريبية باتخاذ إجراءات خطيرة ضد المكلف مثل غلق المحل التجاري أو بيعه، ممّا سيؤثر سلباً على مصالح هذا الأخير.

إلّا أنّ ما يميّز الدّعى الضريبية عن الدّعى الإدارية فيما يخص بداية حساب آجال رفع الدّعى أنّه بالنسبة للدّعى الإدارية تُحدّد بأربعة أشهر بداية من تاريخ تبليغ القرار الإداري محل الطّعن، أمّا في حالة اللّجوء إلى إجراء التّظلم الإداري فتمنح لجهة الإدارة مدّة شهرين للرّد وفي حالة سكوتها وعدم ردها خلال هذه الآجال فتمنح للطاعن مدة شهرين آخرين لرفع الدّعى القضائية⁽¹⁾.

أمّا بالنسبة لبداية احتساب آجال رفع الدّعى الضريبية، فتختلف بالنظر إلى طبيعة الإجراء المتخذ قبل بدء احتساب الآجال، فبالنسبة للشكاوى المقدمة أمام المدير الولائي للفصل فيها يتمّ بداية احتساب الآجال بعد تبليغ رد المدير الولائي للشكاوى المقدمة، أمّا في حالة عدم رد المدير الولائي على الشكاوى، فإنّ المكلف ينتظر مرور المدّة الممنوحة للمدير الولائي للفصل في الشكاوى وهي ستة أشهر ويمكن أن تمتدّ إلى ثمانية أشهر بالنسبة للشكاوى التي يجب استشارة الإدارة المركزية. وفي حالة تقديم تظلم أمام لجنة الطعن المختصة، فهنا يبدأ احتساب الآجال بداية من تاريخ تبليغ قرار اللّجنة المختصة إلى المكلف بالضريبة.

مهما كانت الآجال المحدّدة لرفع الدّعى، فيجب على المدعي أن يحترمها قبل رفع دعواه وإلّا تُرفض الدّعى شكلاً⁽²⁾، لكن قبل أن يتدخّل القاضي لمراقبة هذه الآجال ينبغي أن يتأكد أنّ الإدارة

(1) تنص المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على " ... يعد سكوت الجهة الإدارية المتظلم أمامها عن الرد خلال شهرين

(2) بمثابة قرار بالرفض ويبدأ هذا الآجال من تاريخ تبليغ التظلم.

في حالة سكوت الجهة الإدارية، يستفيد المتظلم من أجل شهرين (2) لتقديم طعنه القضائي، الذي يسري من تاريخ انتهاء أجل الشهرين (2) من تاريخ تبليغ الرفض...".

(2) تمّ تأكيد هذا القول في الكثير من القرارات القضائية، أين نجد القضاة لا يتسامحون مع هذا الأمر، من هذه القرارات نجد:

الضريبية أثناء تبليغها لقراراتها تشير دائما إلى حق المكلف في اللجوء إلى القضاء خلال آجال محددة أي يجب الإشارة إلى هذه الآجال في مراسلة المدير الولائي التي تتضمن الرد على الشكوى، بهدف حماية لحقوق المكلف بالضريبة الذي قد لا يكون على علم بمختلف هذه الآجال والإجراءات، فمن أجل الحفاظ على حقه في اللجوء إلى القضاء يجب الإشارة إلى هذه الآجال من طرف إدارة الضرائب⁽¹⁾، وفي حالة عدم الإشارة فيعني أن الآجال تبقى مفتوحة ولا يمكن لإدارة الضرائب أن تدفع بفواتها، لكونها لم تشير إلى ذلك في قرارها المتضمن الرد على شكوى المكلف بالضريبة⁽²⁾.

وباحترام مختلف الشروط التي سبق سردها كما هي منصوص عليها قانونا، يتمكن القاضي الإداري من مناقشة موضوع الدعوى، ويقرر حسب محتوى الملف والوقائع المثارة وطبيعة طلبات المدعي، ما هو الإجراء الذي يسلكه، سواء بالفصل في الخصومة مباشرة، أو الأمر بإحدى تدابير التحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، ومن أهمها الخبرة القضائية.

من خلال ما سبق دراسته، يتضح لنا أن تميز النزاع الضريبي يتجلى من خلال مختلف الإجراءات الخاصة الواجب إتباعها لرفع الدعوى الضريبية، التي تمتاز بنوع من الخصوصية لاسيما في المرحلة ما قبل القضائية، وضرورة احترام الشروط الشكلية العامة والخاصة بالدعوى الضريبية، ومن خلال أيضا دور القاضي الإداري في تسيير عملية التحقيق واتخاذ الإجراء المناسب لتنوير الجهة القضائية بحقيقة الوقائع المقدمة من أطراف الدعوى سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي يسعى لإثبات ادعائه والحصول على حقوقه في مواجهة امتيازات وسلطات الإدارية الضريبية التي منحها لها المشرع

- قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2003/05/20، الذي جاء فيه: "...وحيث أنه بالرجوع إلى أوراق الملف وبالأخص إلى ما ورد بعريضة المستأنف وكذا القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران بتاريخ 1998/05/06 أن المستأنف بلغ بإعادة التقييم الناتج عن مراقبة محاسبته بتاريخ 1996/09/14 ولم يتقدم بالشكوى الضريبية إلى مدير الضرائب للولاية المنصوص عليها في المادة 338 من قانون الضرائب المباشرة، إلا بتاريخ 1998/06/06، علما أن الطعن المرفوع من طرفه بتاريخ 1996/09/24 لا يعتد به كونه طعن ودي بمفهوم المادة 02/329 من قانون الضرائب المباشرة، لا علاقة له بالمنازعة الضريبية التي تستوجب رفع طعن مسبق في أجل المحدد بالمادة 331 من قانون الضرائب المباشرة وهو إجراء جوهري من النظام العام. وحيث أن خرق المستأنف لهذا الإجراء يستوجب معه القضاء بعدم قبول الدعوى الحالية شكلا". راجع:

- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، ملف رقم 008646، الصادر بتاريخ: 2003/05/20، أشار للقرار:

- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص. 133.

⁽¹⁾ LAMBRECHT Patrick, Op. Cit. p. 33.

⁽²⁾ تم الإشارة إلى هذه الفكرة في المادة 831 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه "لا يحتج بأجل الطعن المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه إلا إذا أثير إليه في تبليغ القرار المطعون فيه".

⁽³⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

من أجل ضمان حقوق الخزينة العمومية، ويكون الحكم القضائي هو المعيار الحاسم للفصل في النزاع بين طرفين يختلفان من حيث مراكزهما القانونية.

تبين لنا من خلال ما سبق، أنّ ما يميز المنازعة الضريبية هو الطابع التقني الذي جعلها تمتاز بنوع من الخصوصية سواء من خلال مختلف النزاعات التي تثار في هذا المجال، أو بالنظر إلى أطراف الدّعى الضريبية الذي يسوده عدم التكافؤ والتوازن بين الطرفين، طرف يحوز كل الامتيازات ويمارس مختلف السلطات الممنوحة له قانوناً، ألا وهي الإدارة الضريبية باعتبارها من أهم إدارات الدولة التي أفرد لها المشرّع الكثير من الصلاحيات، أمّا الطرف الآخر فهو المكلف بالضريبة الذي لا يجد ملجأ للدّفاع عن حقوقه سوى الجهاز القضائي الذي يعمل على منح الحقوق لأصحابها.

وأنّ تسوية هذه النزاعات التي تثار بين الطرفين، قد تتمّ بصفة ودية أمام الإدارة الضريبية وهو احتمال ضئيل جداً، وقد لا يتم تسوية النزاع في هذه المرحلة، ممّا يستوجب الانتقال إلى المرحلة الثانية وهي عرض النزاع على القضاء الإداري باعتباره المختص في تسوية المنازعات الضريبية لوجود الإدارة الضريبية طرفاً فيها.

استناداً إلى كل ما سبق، يتّضح لنا أنّ المنازعة الضريبية تشمل مختلف النزاعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ويكون موضوعها مرتبطاً دائماً بالعمليات الجبائية في مرحلة فرض الضريبة وتقديرها أو تحصيلها، سواء بسبب اعتراض المكلف عن مختلف الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية أو بسبب تدخل هذه الأخيرة للقيام بالتنفيذ الجبري في مواجهة المكلف أثناء عملية التّحصيل الضريبي.

الفصل الثاني

الخبرة القضائية وسيلة تحقيق لا بديل لها في مادة الضرائب

لاشك أنّ عمل القاضي يكون مرتبطاً دائماً بما يُعرض عليه من وقائع حول خصومة معينة، وأنّ تدخله للإشراف على عملية التّحقيق يكون بالنّظر إلى المعطيات التي تكون بحوزته حول موضوع النزاع، وبالنّظر أيضاً إلى ثقافته القانونية التي لها دور أساسي في توجيه عملية التّحقيق، كما تتأثر هذه

العملية بطبيعة المنازعة القضائية، بدليل أنّ هنالك بعض القضايا البسيطة التي لا تحتاج إلى الكثير من الإجراءات التحقيقية، وقضايا أخرى معقدة تجعل القاضي لا يستطيع الفصل فيها دون الأمر ببعض إجراءات التحقيق أو كلها⁽¹⁾.

يعتبر الحق في الدليل من الحقوق المكرسة قانونا، الذي يندرج ضمن مختلف حقوق المتقاضي أثناء وجود أية خصومة قضائية، فلا يمكن للجهة القضائية أن تمنع أي طرف من تقديم أدلته لإثبات ما يدعيه، مهما كانت طبيعتها، ولهذا الحق في تقديم الدليل أهمية لإيجاد الحل القانوني للمواقف المتناقضة لأطراف النزاع⁽²⁾.

ممارسة هذا الحق في الإثبات⁽³⁾، يستوجب استعمال مختلف الوسائل المنصوص عليها قانونا والتي تتلاءم مع طبيعة الدعوى وطلبات المدعي فيها، وتعتبر الخبرة القضائية أحسن نموذج لإجراءات التحقيق التي يأمر بها القاضي الإداري⁽⁴⁾، عندما تُعرض عليه بعض المسائل الفنية التي لا يستطيع الفصل فيها دون الاستعانة بأهل الاختصاص، كما تظهر أهمية هذا الإجراء في أنّ القضاة يفضلون اللجوء إلى هذه الوسيلة لأنّها تنوب عن الإجراءات والوسائل الأخرى كالمعاينة والتحقيق⁽⁵⁾.

وللخوض في هذا الموضوع ينبغي البحث عن أهمية وأولوية الخبرة القضائية في مادة الضرائب باعتبارها أهم وسيلة تحقيق في هذه المادة (المبحث الأول)، مع ضرورة البحث عن أهم مبررات لجوء القاضي الإداري للخبرة القضائية في مادة الضرائب (المبحث الثاني).

المبحث الأول

⁽¹⁾ من أهم القضايا التي تطرح تعقيدات بالإضافة إلى القضايا الضريبية، نجد تلك التي تطرح على القضاء الجزائي والتي تكثف على أنّها جرائم قد تمس ب حياة الأشخاص وسلامتهم أو تتعلق بالجرائم الاقتصادية والفساد والجرائم الماسة بأمن الدولة، على هذا الأساس نجد أنّ القاضي الجزائي يجد نفسه مضطرا للأمر بإجراءات التحقيق لاسيما الخبرة القضائية التي لها دور أساسي في تنوير القاضي للفصل في المتابعة الجزائية، للمزيد حول الخبرة وأهميتها في المجال الجزائي، راجع:

- الراشدي عبد الله جميل، *الخبرة وأثرها في الدعوى الجنائية*، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2014.

⁽²⁾ MEKKI Mustapha, Op.Cit. p. 17.

⁽³⁾ يعتبر الإثبات حق وواجب في نفس الوقت، فهو حق يستعمله المتقاضي من أجل إثبات ما يدعيه ويجب على القاضي أن يسمح للمدعي بتقديم أي دليل يراه مفيدا، وهو واجب من جانب آخر، لأنّ المدعي بوجود حق محدد، يجب عليه أن يقيم الدليل على ما يدعيه لقبول دعواه. راجع للمزيد:

- السعدي محمد صبري، *الواضح في شرح القانون المدني (الإثبات في المواد المدنية والتجارية)*، دار الهدى، الجزائر، 2009، ص. 30.

⁽⁴⁾ بن الشيخ أث ملويا لحسن، *المنتقى في قضاء مجلس الدولة*، ط. 05، ج. 01، دار هومه، الجزائر، 2002، ص. 374.

⁽⁵⁾ BESBES Slim, L'expertise dans le contentieux fiscal soumis au tribunal administratif (cas du T.A de Toulouse : 1986- 1988, *DEA en droit public*, Université des sciences sociale de Toulouse, 1988- 1989, P. 116.

نطاق الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية

يقوم التحقيق القضائي في المادة الإدارية على مبدأ أساسي يتمثل في منح السلطة التقديرية الواسعة للقاضي المختص في اتخاذ الإجراء الذي يراه ضروريا من أجل الوصول إلى حل النزاع الذي يعرض عليه بشكل لا يمس بحقوق أي طرف من أطراف الدّعى، ويجد هذا المبدأ أساسه في عدم إمكانية حصر الوسيلة التي يلجأ إليها القاضي أو التكهّن بالوسيلة الأنجع، بالنظر إلى طبيعة المنازعة وطلبات الأطراف، وبالنظر أيضا إلى الواقعة المهمة في الملف القضائي التي تحتاج للإثبات.

يتجلى هذا الطرح من خلال الأحكام التي أوردها المشرع الجزائري في القانون الإجرائي العام عندما حدّد وسائل التحقيق التي يمكن للقاضي الإداري اللجوء إليها، كما حصرها في المواد من 858 إلى 862 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، ومباشرة أشار في نص المادة 863 من نفس القانون إلى حق رئيس تشكيلة الحكم في تعيين أحد أعضاء التشكيلة من أجل القيام بأي إجراء تحقيقي غير وارد من المواد السابقة المذكور.

يفيد هذا أنّ المشرع منح للقاضي الإداري إمكانية اتخاذ أي إجراء تحقيقي غير منصوص عليه في أحكام هذا القانون بهدف الوصول إلى الحقيقة وتحقيق العدالة بين أطراف الخصومة الإدارية التي تمتاز بعدم توازي أطرافها، ويعمل القاضي جاهدا على تحقيق التوازن بين أطراف الدعوى الإدارية بشأن الإثبات وذلك بما يتلاءم والطبيعة الخاصة للقضاء الإداري⁽²⁾.

ونظراً لكون إجراء الخبرة من الإجراءات التّحقيقية الخاصة في إطار البحث عن الدليل أو تكوين اقتناع لدى القاضي⁽³⁾، فقد يطلبها أحد أطراف الدّعى أو كليهما، كما يمكن أن تأمر بها المحكمة الإدارية مباشرة لاسيما في المسائل المتعلقة بكيفية فرض مختلف أنواع الضرائب وإجراءات تحصيلها من طرف مصالح الإدارة الضريبية⁽⁴⁾.

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) كامل سمية، "الدور الإجرائي للقاضي الإداري في الإثبات (دراسة مقارنة)"، *مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون*، جامعة باجي مختار- عنابة، العدد 42، 2015، ص. 116.

(3) بوصنوبرة خليل، "الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنظم يومي 21 و 22 أبريل 2008، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، ص. 145.

(4) TEDESCHI Paul, « l'expertise en matière d'impôts directs devant le juge administratif », P. 170, [En ligne]: <https://www.u-picardie.fr/curapp-revues/root/7/tedeschi.pdf>, (consulté le 10/02/2017).

على هذا الأساس فإن سلطة الأمر بهذا الإجراء أو استبعاده تكون للقاضي الفاصل في الدّعى الذي تكون له السُّلطة التّقديرية الواسعة للأمر بهذا الإجراء أو عدم الأمر به⁽¹⁾، حسب طبيعة النزاع والوقائع التي تُعرض على القاضي، فهذا الأخير يلعب دور موضوعي فلا يكفي بما توصّل إليه الأطراف بل يكوّن قناعته استناداً إلى مختلف التحقيقات التي يقوم بها⁽²⁾.

إلاّ أنّه، ومن خلال الاطلاع على الأحكام القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة يتّضح أنّ هناك نوع من الإفراط في لجوء القضاة إلى الأمر بالخبرة القضائية من أجل الفصل في مختلف الدّعاوى الضريبية، ممّا يوحي بأنّ هذا الإجراء من أهم إجراءات التّحقيق في مادة الضرائب والتي تطغى على عملية التّحقيق، من هنا يستوجب علينا تحديد طبيعة الخبرة القضائية (المطلب الأوّل)، ومن هو الخبير المختص في مادة الضرائب (المطلب الثّاني).

المطلب الأوّل

الخبرة القضائية في مادة الضرائب إجراء تقني في قالب قانوني

كما سبق التطرق إليه سابقاً، فإنّ ما يميّز المنازعات الضريبية عن مختلف منازعات القضاء العادي أو الإداري هو الطابع التقني والمعقد لموضوع هذه المنازعات، الأمر الذي يجعل القاضي الإداري يجد نفسه يعالج مسائل تقنية وحسابية بعيدة عن تخصصه القانوني البحت، هذه الخصوصية أكيد أنّها تؤثر على دور القاضي الذي يجد نفسه مضطّر في الكثير من القضايا لاتّخاذ إجراءات تحقيقية خاصة من أجل تحري الحقيقة، ومن أهم الأسباب التي تجعل القضاة يلجؤون كثيراً لانتداب خبير هو الطابع التقني لإجراء الخبرة باعتبار أن من أهم أسباب اللّجوء لهذا الإجراء هو المسائل التقنية التي تظهر في النزاع (الفرع الأوّل)، ولكي تبرز أيضاً أهمية هذا الإجراء التّحقيقي، ينبغي تمييزه عن مختلف وسائل التّحقيق القضائية وغير القضائية (الفرع الثّاني).

الفرع الأوّل

معنى الخبرة القضائية وطبيعتها

(1) RUELLAN François et MARIE Nathalie, *Droit et pratique de l'expertise judiciaire civile*, 2^{ème} éd. LexisNexis, Paris, 2015, P. 07.

(2) COLLET Martin, *Op.Cit.* P. 246.

تعتبر الخبرة القضائية من المصطلحات التي لا يفهمها إلا المتعاملين مع جهاز القضاء، الذين اعتادوا عرض نزاعاتهم على هذه الجهاز من أجل الفصل فيها وفق خطوات وإجراءات منصوص عليها في القوانين الإجرائية، مما يستوجب على المتقاضى احترام مختلف الإجراءات التي على أساسها يتمكن القاضي من إيجاد الحل القانوني لكل منازعة. على هذا الأساس ينبغي علينا البحث عن معنى الخبرة القضائية (أولاً)، ليتجلى لنا الطابع التقني الذي يطغى على هذا الإجراء القانوني (ثانياً).

أولاً

معنى الخبرة القضائية

لا يمكن الحديث عن موضوع الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية قبل ضبط مصطلح "الخبرة القضائية" وتحديد معناه، ونظراً لكون هذا الإجراء من الوسائل التي تلجأ إليها الجهات القضائية للفصل في مختلف المنازعات التي تُعرض عليها، فينبغي العودة إلى تعاريف الفقهاء والباحثين في مجال القانون للوصول إلى صياغة تعريف دقيق وجامع لمصطلح الخبرة القضائية.

تعتبر الخبرة القضائية من أهم المصطلحات القانونية المتداولة لدى مختلف الجهات القضائية التي تأمر بهذا الإجراء دون وضع تعريف له سواءً من طرف المشرع أثناء سنّه لهذا الإجراء أو من طرف القضاة أثناء تعاملهم بهذا الإجراء، مما ترك المجال لفقهاء القانون وشراحه الذين حاولوا وضع تعاريف عامة ليست دقيقة لكنها كافية لتوضيح المقصود بمصطلح الخبرة القضائية⁽¹⁾.

(1) الخبرة لغة من الخبر أي النبأ، ويقال أخبار، أخاير وخير يعني عالم به، وأخبره خبيرة أي أنبأه ما عنده، وخبرت بالأمر أي علمته، والخبرة بكسرها يقصد بها العلم بالشيء كالإخبار والتخبر، وهي مشتقة من الخبر أو النبأ وهي العلم بالشيء ومعرفته على حقيقته، ويقال "خبرت الشيء إذا عرفت حقيقة خبره". راجع في هذا الصدد:

- عوض علي حسن، *الخبرة في المواد المدنية والجنائية*، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1998، ص. 6.

- ابن منظور، *لسان العرب*، ج. 04، دار المعارف، الإسكندرية، 2003، ص. 12.

وكلمة خبير هي اسم من أسماء الله الحسنى وردت في القرآن الكريم عدّة مرات، فقد وردت في الآية الثالثة من سورة الأنعام، والآية 67 من سورة الملك، وفي الآية الأولى من سورة سبأ بقوله تعالى: {الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي لَهُ مَا فِي السَّمَاوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ وَلَهُ الْحَمْدُ فِي الْآخِرَةِ وَهُوَ الْحَكِيمُ الْخَبِيرُ}، كما جاء في قوله تعالى في الآية 59 من سورة الفرقان {الَّذِي خَلَقَ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضَ وَمَا بَيْنَهُمَا فِي سِتَّةِ أَيَّامٍ ثُمَّ اسْتَوَى عَلَى الْعَرْشِ الرَّحْمَنُ فَاسْأَلْ بِهِ خَبِيرًا}، وجاء أيضاً في قوله تعالى في الآية 7 من سورة الأنبياء {وَمَا أَرْسَلْنَا قَبْلَكَ إِلَّا رِجَالًا نُوحي إِلَيْهِمْ فَاسْأَلُوا أَهْلَ الذِّكْرِ إِنْ كُنْتُمْ لَا تَعْلَمُونَ}، تم تفسير كلمة أهل الذكر الواردة في الآية الكريمة بأهل العلم أو المعرفة الخاصة التي تتوفر لدى فئات معينة ولا تتوفر هذه المعارف لدى العامة من الناس. ورغم إقرار فقهاء الشريعة الإسلامية العمل بإجراء الخبرة في بعض معاملاتهم لاسيما المسائل الخاصة ببعض المعاملات كحالة وجود نزاع حول بعض القياسات والأوزان وكشف بعض الحقائق، إلا أنه لم يتم تنظيم هذا الإجراء كفرع مستقل من الفروع الأخرى، كما هو الوضع في وقتنا الحاضر. راجع للمزيد:

ينبغي الإشارة بداية إلى أنّ المشرع الجزائري، وعلى غرار التشريعات المقارنة لم يعرف إجراء الخبرة، مع أنّه أوردتها ضمن الباب الرابع من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فنصت المادة 125 من نفس القانون: "تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي"⁽¹⁾، ممّا يفهم بأنّ المشرع الجزائري حصر إجراء الخبرة في توضيح بعض الوقائع سواء كانت مادية أو تقنية أو علمية. فالملاحظ أنّه لم يتوسع في حالات اللجوء لهذا الإجراء، وقيده فقط بالمسائل التقنية البعيدة عن تخصص القاضي، الأمر الذي يجعل هذا الإجراء ذو طابع تحقيقي استثنائي⁽²⁾.

حتى بالعودة إلى الاجتهاد القضائي الجزائري لا نجد أنّه وضع تعريف للخبرة القضائية إلّا في حالات قليلة بمناسبة الفصل في بعض القضايا كما جاء ذلك في إحدى قرارات المحكمة العليا على أنّها "عملا ماديا للتحقيق الذي هو من القانون وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بالمبدأ الذي يخول له اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم في إطار ما ليس ممنوعا قانونا"⁽³⁾.

أمّا من الناحية الفقهية فقد اهتم العديد من فقهاء القانون بمحاولة وضع تعريف للخبرة القضائية، فعرفها البعض على أنّها "استيضاح رأي أهل الخبرة في شأن استظهار بعض جوانب الوقائع المادية التي يستعصى على قاضي الموضوع إدراكها بنفسه من جرّاء مطالعة الأوراق والتي لا يجوز للقاضي أن يقضي في شأنها استناداً لمعلوماته الشخصية وليس في أوراق الدعوى وأدلتها ما يُغني القاضي عن فهمها والتي يكون استيضاحها جوهرية في تكوين قناعته في شأن موضوع النزاع"⁽⁴⁾.

كذلك عرّفت الخبرة على أنّها "استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم إلمام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية التي تتعلق بوقائع النزاع وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة"⁽⁵⁾.

- الشنيكات مراد محمود، *الإثبات بالمعينة والخبرة في القانون المدني (دراسة مقارنة)*، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص. 124.

⁽¹⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽²⁾ لقد سلك المشرع الجزائري تقريبا نفس الأحكام التي أقرّها المشرع الفرنسي فيما يخص طريقة الأمر بالخبرة القضائية وحدود الأمر بهذا الإجراء، كما نصت عليه المادة 263 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسية. راجع للمزيد:

- OUDOT Melina Douchy, *Procédure civile*, 6^{ème} éd., L'extenso, Paris, 2014, P.241.

⁽³⁾ كورغلي مقداد، ترجمة بورنان نسيم، *الخبرة القضائية*، *مجلة مجلس الدولة*، العدد الأول، 2003، ص. 45.

⁽⁴⁾ زهران همام محمد محمود، *الوجيز في إثبات المواد المدنية والتجارية*، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2013، ص. 357.

⁽⁵⁾ الحديدي علي الشحات، *الخبرة في المسائل المدنية والتجارية*، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص. 09.

وهي أيضا "إجراء للتحقيق يعهد به القاضي إلى شخص مختص يُنعت بالخبير، بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية، يستلزم بحثها أو تقديرها لوعي العموم إبداء رأي يتعلق بها، علما أو فنا لا يتوافر في الشخص العادي، ليقدم له بيانا أو رأيا فنيا لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده"⁽¹⁾. هناك من عرّفها بأنّها "تدبير تحقيقي بمقتضاه يكلف القاضي شخصا من ذوي الاختصاص يسمى خبيرا للقيام بمهمة معينة تتطلب تحقيق واستقصاءات قد تكون على جانب من التعقيدات توصلا لإعطاء للقاضي معلومات ورأي فني بشأن أمور واقعية لا يمكن الحصول عليها بنفسه ويثبت الخبير تحقيقه مع الرأي الذي توصل إليه في تقرير خطي إلى القاضي"⁽²⁾.

كما عُرّفت بأنّها "تدبير تحقيقي يقصد منه الحصول على معلومات ضرورية بواسطة أصحاب الاختصاص للبت بأمور فنية تكون محل نزاع بعد أن يبدي الخبير أو صاحب الاختصاص رأيه بشأنها أو يستثبت وقائع مادية أو حالة واقعية معينة تكون محل نزاع حاصل أو محتمل حصوله في مستقبل قريب، وتتناول الخبرة الوقائع المادية دون المسائل القانونية التي تبقى من اختصاص القاضي وحده"⁽³⁾.

كذلك عُرّفت الخبرة على أنّها "وسيلة إثبات استثنائية تلجأ إليها المحكمة بقصد توضيح مسائل تنطوي على جوانب فنية- لا قانونية- بواسطة أهل الخبرة والمعرفة المتخصصين وكل ذلك وفقا لأحكام القانون"⁽⁴⁾. وقد أضاف هذا التعريف ميزة أخرى لإجراء الخبرة وهي أنّها استثنائية بمعنى هي وسيلة إثبات لا يمكن اللجوء إليها في جميع القضايا، وإنّما يتم اللجوء إليها في القضايا التي تتخللها مسألة فنية أو علمية لا يمكن للقاضي الفصل في الدّعى دون توضيحها له من طرف الخبير.

هناك من شَرّح القانون من عرّف الخبرة على أنّها إجراء من إجراءات التّحقيق يعهد به القانون إلى شخص مخصص يسمى الخبير ، وهو كل شخص له دراية فنية بمسألة خاصة من المسائل التي تتطلبها

(1) جمال الدين زكي محمود، الخبرة في المواد المدنية والتجارية (دراسة) دراسة انتقادية لأحكام قضاة الموضوع بندب الخبراء)، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1990، ص. 11.

(2) الشنيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 99.

(3) غصون عبده جميل، الوجيز في قانون الإجراءات المدنية، "دراسة مقارنة"، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت 2010، ص. 326.

(4) حيف معتصم محمد محمود، الخبرة القضائية في القضايا الحقوقية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص. 23.

دعوى قائمة، فهو بذلك يُعدّ من أعوان القضاء حيث يضع النتائج التي انتهى إليها في تقريره تحت يد القاضي حتى يتسنى له الوقوف على حقيقة النزاع المعروض أمامه وتكوين عقيدته بشأنها⁽¹⁾.

كما تعتبر الخبرة استشارة فنية يستعين بها القاضي في مجال الإثبات لمساعدته في تقدير المسائل الفنية التي يحتاج تقديرها إلى معرفة فنية أو عملية لا تتوافر لدى عضو الهيئة القضائية المختصة بحكم عمله أو ثقافته، وتقدم الخبرة للقاضي إيضاحات فنية معينة تتعلق بوقائع أو مسائل محددة لا يستطيع القاضي تقديرها وحسمها لأنّها مسائل فنية سواء كانت طبية أو هندسية أو جسمية⁽²⁾.

يتّضح لنا من خلال مختلف هذه التعاريف، أنّ الخبرة القضائية إجراء من إجراءات التحقيق التي قد يأمر بها القاضي للفصل في المنازعات التي تُعرض عليه عندما يجد نفسه غير قادر على فهم كل المسائل التي يتضمنها الملفّ القضائي بسبب وجود بعض الوقائع والمسائل التي يصعب على القاضي استيعابها لوحده، لذا يجد نفسه مُجبر على الاستعانة بأهل الاختصاص حسب موضوع المنازعة بهدف توضيح المسائل التقنية المهمة في ملف الدّعى وهيئتها للفصل فيها.

فالخبرة القضائية وسيلة لتقييم دليل معروض على القضاء فهي لا تقوم منفردة وليس لها وجود مستقل بل وجودها يكون بوجود دعوى قضائية، ولا تنشئ دليل جديد خارج عن نطاق الدّعى على خلاف وسائل الإثبات الأخرى.

ينبغي الإشارة إلى أنّ إجراء الخبرة يختلف بالنّظر إلى طريقة الأمر بهذا الإجراء وسببه، وجرت الممارسة القضائية على أنّه قد يتمّ الأمر بخبرة واحدة أصلية، وقد يستدعي ملف الدّعى الأمر بخبرة تكميلية أو مضادة حسب الحالة⁽³⁾. ومهما اختلفت أشكال الخبرة القضائية إلّا أنّها تنصّب في قالب

(1) هنوني نصر الدين و تراعي نعيمة، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، ط. 03، دار هومه، الجزائر، 2016، ص. 27.

(2) عكاشة حمدي ياسين، المرافعات الإدارية في قضاء مجلس الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1998، ص. 1147.

(3) يمكن تلخيص هذه الخبرات في:

- الخبرة الأصلية (الأولى): يُقصد بها تلك التي تأمر بها الجهة القضائية للمرة الأولى، سواء بطلب من أحد طرفي الدّعى أو بأمر من القاضي عندما يتبيّن له عدم كفاية الوسائل المقدمة للفصل في الدّعى، وتسمي أصلية لأنّها الخبرة الأولى التي تأمر بها الجهة القضائية وقد تكون هذه الخبرة كافية لتنوير القاضي الفاصل في الدّعى بحقيقة النزاع، ويتمّ الفصل في الدّعى مباشرة دون اللجوء إلى خبرة أخرى، وقد تكون غامضة أو ناقصة ممّا يستلزم على القاضي الأمر بخبرة أخرى سواء كانت تكميلية أو مضادة، راجع للمزيد:

- بوصنوبرة خليل، مرجع سابق، ص. 147.

- الخبرة التكميلية: يقصد بها تلك التي يأمر بها القاضي عندما يرى نقصاً ملحوظاً في الخبرة المقدمة له، أو أن الخبير لم يقوم بمهمته على أحسن وجه، كعدم إجابته عن جميع الأسئلة والنقاط الفنية المعين من أجلها، أو أنّه لم يستوفي حقها في البحث والتحري. راجع:

- هنوني نصر الدين و تراعي نعيمة، مرجع سابق، ص. 41.

واحد وهو محاولة تنوير الجهة القضائية بحقائق النزاع لاسيما في مسائله التقنية والفنية التي تجعل القاضي لا يستطيع الفصل في النزاع دون الاستعانة بأهل الاختصاص.

كما يعود اختلاف أنواع الخبرات التي تأمر بها الجهة القضائية إلى طبيعة وتعقيد بعض النزاعات على خلاف بعض القضايا الأخرى، فإذا تعلق الأمر بنزاع تُثار فيه بعض المسائل التقنية البسيطة التي يسهل على الخبير الإلمام بها فإنَّ القاضي لا يأمر بخبرة أخرى إذا كان هذا الخبير قد تمكَّن من توضيح جميع المسائل الغامضة، لكن في حالات خاصة وبالنظر إلى تعقيد بعض النزاعات، فإنَّ القاضي لا يكتفي بتعيين خبير واحد بسبب عدم تمكن هذا الأخير من توضيح كل المسائل والإجابة عن كل تساؤلات القاضي، ممَّا يبرر اللجوء إلى خبرة ثانية أو خبرة مضادة بهدف تكوين فكرة لدى القاضي حول المسائل التقنية التي على أساسها يفصل في الدَّعوى المعروضة أمامه بشكل يضمن عدم المساس بحقوق أي طرف من أطراف الدَّعوى.

إلاَّ أنَّ الإشكالات العملية التي قد تُثار في هذا الإطار هو اختلاف التقارير التي يُعدها كل خبير ممَّا يزيد الأمور تعقيداً، على أساس أنَّ كل خبير يُعد تقريره حسب اقتناعه وحسب التَّحقيق الذي قام به والأدلة التي قُدمت له من أطراف الخصومة، كما يختلف مضمون كل تقرير بالنظر إلى التكوين الشخصي للخبير ومهارته وخبراته الميدانية وبالنظر إلى ضميره المهني، لأنَّ هناك بعض الخبراء الذين لا يبدلون أي جهد من أجل كشف الحقيقة، خاصة مع كثرة القضايا التي تُعرض عليهم ممَّا يجعلهم لا يجتهدون من أجل القيام بالمهام المسندة إليهم من طرف الجهة القضائية على أحسن وجه، هذا ما يعتبر عائقاً أمام القاضي الذي يجد نفسه مضطراً للفصل في الدَّعوى لكنه لا يقتنع بتقارير الخبراء بسبب عدم وضوحها وإلمامها بموضوع النزاع.

ثانياً

الطبيعة التقنية للخبرة القضائية في مادة الضرائب

- **MOUGENOT Dominique**, « point de la jurisprudence relative aux mesures d'instruction », Commission Université- Palais, Faculté de droit, Université de Liège, n°43, 2000, P. 244.

- **VOULET Jacques**, *La pratique des expertises judiciaires (ce qu'il vous faut savoir)*, collection française, 6^{ème} éd., Dalloz, Paris, 1976, P. 07.

- الخبرة المضادة: يقصد بهذا النمط من الخبرة تلك التي يأمر بها القاضي بهدف كشف التناقض الموجود بين الخبرات السابقة، بهدف ترجيح إحداها بالنظر إلى عدم استطاعة القاضي تفضيل خبرة على أخرى نظراً للطابع التقني للنزاع، واستعمال مصطلح الخبرة المضادة لا يعني أنَّها تأتي معاكسة للخبرة السابقة في كل الأحوال، وإنَّما تهدف إلى تكوين قناعة القاضي خاصة عندما يكون هناك شك أو غموض الخبرة المنجزة، راجع للمزيد: - بن شيخ أث ملويا لحسن، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومه، الجزائر، 2001، ص. 232.

يندرج مجال الخبرة القضائية في التحقيق الفني أو التقني، فهي من الإجراءات المساعدة للعدالة وتوصف بأنها مزيج بين ما هو تقني وعلمي بحث وما هو قانوني وتنظيمي⁽¹⁾، بمعنى أن لجوء القاضي إلى هذا الإجراء يكون محدداً في بعض المسائل التقنية أو العلمية التي تخرج عن اختصاص القاضي وتتجاوز معرفته⁽²⁾، أمّا بالنسبة للمسائل القانونية فإنّها تخرج عن اختصاص الخبير، وتدخل في اختصاص القاضي، وهذا الأخير هو خبير في القانون⁽³⁾، فلا يحق له أن يأمر الخبير بالبحث عن هذه المسائل لأنّها من صلاحية القاضي، ولا يمكن له تفويض هذه الصلاحيات لشخص آخر⁽⁴⁾، بل يجب عليه أن يبحث عن الحل القانوني للنزاع وإثارة المسائل القانونية والتكييف القانوني لهذه المسائل والنصوص القانونية التي تطبق حسب طبيعة النزاع، لأنّه يفترض في القاضي العلم بالقانون والالتزام بتطبيقه، فلا يمكن له أن يستعين بأي شخص للبحث عن هذه المسائل حتى ولو كان رجل قانون⁽⁵⁾.

يترتب على تقيد الخبير بالمسائل التقنية دون المسائل القانونية التي هي من صميم عمل القاضي نتيجتين، الأولى أن الخبير لا تكون له معلومات قانونية لتقدير الوقائع، فلا يحكم بين الأطراف ولا يجد الحل القانوني للنزاع، وثانياً أن القاضي لا يستطيع أن يأمر الخبير بإنجاز مهمة لا تدخل في المهام التي يمارسها وتخصّصه⁽⁶⁾.

(1) المصطفى المهداوي، مرجع سابق، ص. 11.

(2) راجع في هذا الصدد:

- عجيبة عاصم، تقرير الخبير، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002، ص. 173.

- أحمد فاطمة، "مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (الجزائر- المغرب)" مجلة أبحاث قانونية وسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، العدد السادس، 2018، ص. 379.

- Guide de l'expert devant les tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel 2010, (mise en application pratique des missions confiées par les juridiction administratives), Conseil national des compagnies d'experts de justice, mise à jours du 02 avril 2011, Paris, P. 06.

(3) راجع في هذا الصدد:

- بغاشي كريمة، الخبرة القضائية في المواد المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص. 48.

- دهام الرشيد عبد العزيز، رد القاضي "دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقانوني الأردني والكويتي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط- عمان، 2011، ص. 42.

- LARCHER- LEPROUST Marie Christine, *L'expertise en évaluation d'entreprise*, Dalloz, Paris, 1995, P. 49.

(4) راجع في هذا الصدد:

- واصل محمد و الهلالي حسين بن علي، مرجع سابق، ص. 33.

- MEKKI Mustapha, Op.Cit, P. 07.

(5) BEYNEL Jean, « Expertise et procédure », *Journal des Notaires et des Avocats*, Paris, 1989, P. 33.

(6) LARCHER- LEPROUST Marie Christine, Op. Cit, P. 71.

أكد مجلس الدولة الجزائري هذه الفكرة في القرار الصادر بتاريخ: 2007/02/14 الذي جاء فيه: "حيث أن طلب المستأنف بإجراء الخبرة للبحث عن مدى قانونية الضريبة المفروضة عليه غير مؤسس بدوره طبقا للمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية لأن الخبرة تدير من تداير التحقيق يأمر بها القاضي في مسألة فنية ولا يلجأ إليها في المسائل القانونية كمسألة الإثبات"⁽¹⁾.

كما أن مهمة الخبير تنحصر في البحث عن المسائل الفنية والمادية دون القانونية وعليه فإن ندب الخبير في الدعوى هو مجرد وسيلة إثبات يُقصد بها التحقيق في وقائع معينة يحتاج الكشف عنها إلى معلومات فنية خاصة ولا شأن له بالفصل في نزاع قانوني أو الموازنة بين الآراء الفقهية لاختيار أحدهما فهذا من صميم عمل القاضي لا يجوز له التخلي عنه لغيره⁽²⁾.

بالعودة إلى نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجدها تنص: "تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضه للقاضي"⁽³⁾، كما أقرت المادة 146 من قانون الإجراءات الجزائية على الطابع التقني للخبرة "يجب أن تحدد دائما في قرار ندب الخبراء مهمتهم التي لا يجوز أن تهدف إلا إلى فحص مسائل ذات طابع تقني"⁽⁴⁾، بمعنى أن إجراء الخبرة ينبغي أن ينحصر في المسائل المسائل التقنية أو العلمية التي لا يمكن للقاضي فهمها واستنتاج مضمونها، وأن دور الخبير يكون فقط في توضيح هذه المسائل دون أن يتعدى ذلك إلى الخوض في المسائل القانونية لأنها تخرج عن اختصاصه.

أكد قضاة المحكمة العليا هذا المبدأ في عدة قرارات منها القرار رقم 34653 الذي جاء فيه "من المقرر قانون أن دور الخبير ينحصر في المعلومات الفنية التي تساعد القاضي على الفهم الشامل لعناصر القضية، فلا يجوز أن ينتدب للقيام بعمل يعد من صميم مهام القاضي مثل إجراء تحقيق وسماع الشهود، فمهمة الخبير تقتصر على إبداء رأيه في المسائل الفنية التي يصعب على القاضي استقصاؤها بنفسه دون المسائل القانونية"⁽⁵⁾.

⁽¹⁾ قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 32694، الصادر بتاريخ: 2007/02/14، بين (ك ر) ضد مديرية الضرائب لولاية سطيف، (قرار غير منشور).

⁽²⁾ راجع في هذا الصدد:

- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص. 254.

- CAUJOLLE Michel, *L'expertise judiciaire*, Sans maison d'édition, Paris, 2009, P. 12.

⁽³⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽⁴⁾ أمر رقم 155-66، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج. ر. ج. د. ش. عدد 48، صادر في 10 جوان 1966، معدل ومتمم.

⁽⁵⁾ قرار المجلس الأعلى، ملف رقم 34653، الصادر بتاريخ 1985/11/10، *المجلة القضائية*، العدد الرابع، 1992، ص. 61. راجع أيضا:

ولأجل تحقيق الغاية المرجوة من خلال انتداب خبير في تخصص المحاسبة، ينبغي على هذا الأخير أن يجتهد من أجل القيام بمختلف العمليات الحسابية التي هي لب موضوع المنازعات الضريبية والتي اعتاد القيام بها بصفته المختص بمساعدة مختلف العمليات للخاضعين للضريبة سواء الأشخاص الطبيعية أو المعنوية عن طريق تحديد أصول وخصوم المعني واقترح نسبة الضريبة الواجبة الدفع مع الأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات لتحديد هذه النسبة.

الفرع الثاني

مكانة الخبرة القضائية ضمن مختلف وسائل التحقيق

تعتبر الخبرة القضائية المجال الذي يفصل بين المنطق العلمي والمنطق القانوني، فهي تقنية من أهم تقنيات التحقيق القضائي التي تُنير للقاضي الطريق للفصل بين هاذين المنطقتين⁽¹⁾، فيكون على عاتق الخبير توضيح المسائل التقنية وترك المجال للقاضي لإصباغها على المسائل القانونية وإيجاد الحل المناسب.

رغم تعدد أدلة الإثبات والتّحقيق في الدّعوى القضائية من بينها الخبرة القضائية، إلّا أنّ هذه الأخيرة تعتبر أهم هذه الوسائل لأنّها توضح لنا المسائل التقنية في النزاع⁽²⁾، على هذا الأساس سنكتفي بإجراء نوع من المقارنة بين إجراء الخبرة وبعض الوسائل الأخرى التي قد تتشابه مع الخبرة من حيث أهميتها في تسوية المنازعات، والتي اعتادت الجهات القضائية اللجوء إليها للفصل في مختلف القضايا والوصول إلى الحقيقة سواء كانت هذه الوسائل عامة أو خاصة.

تكتسي عملية إجراء هذه المقارنة أهمية بالغة للوصول إلى التحديد الدقيق والوصف القانوني للخبرة القضائية من خلال تمييزها عن مختلف وسائل التّحقيق العامة التي يتمّ اللجوء إليها في مختلف النزاعات المعروضة سواء أمام القضاء العادي أو الإداري (أولاً)، وتلك الوسائل الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية التي يتمّ اللجوء إليها فقط للفصل في الدّعوى الضريبية (ثانياً).

أولاً

- قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 622552، الصادر بتاريخ: 09/07/1990، أشار للقرار:

- تونسي حسين، الخبرة القضائية في المواد المدنية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1)، 2015/2016، ص. 172.

(1) **MAKKI Mustapha**, Op.Cit. P. 07. Voir également, **RUMEAU Michel**, «l'expertise en matière judiciaire», 10^{ème} congrès Français d'acoustique, Lyon, Du 12 au 16 Avril 2010, P. 01, [En ligne]: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00550916/document>, Consulté le 15/10/2017.

(2) **TEDECHI Paul**, Op. Cit. P. 165.

تمييز الخبرة القضائية عن بعض وسائل التحقيق العامة

يقصد بإجراءات التحقيق العامة تلك التي تستعين بها الجهة القضائية للفصل في أية منازعة وتسمى عامة لأنه يمكن للقضاة اللجوء إليها في مختلف القضايا، فهي لا تخص مجال معين أو قضايا محددة بل هي وسائل تحقيق عامة وشاملة لمختلف المنازعات، سواء كانت هذه الوسائل من نتاج العمل القضائي أو وسائل تم تكوينها بعيداً عن الجهة القضائية بمبادرة من طرف أصحاب المصلحة⁽¹⁾.

من أهم هذه الوسائل التي تستعين بها الجهات القضائية للفصل في مختلف الدعاوى التي تُعرض عليها هي المعاينة، الشهادة (أ)، والخبرة الوقائية كإجراءات قريبة جداً لإجراء الخبرة القضائية من حيث اعتبارها وسائل عامة للتحقيق (ب).

أ- تمييز الخبرة القضائية عن المعاينة والشهادة: تتمثل هذه الوسائل في تلك التي تتم أمام الجهة القضائية بأمر من القاضي عندما يعرض عليه نزاع يستوجب، من أجل إثبات بعض الوقائع الاستعانة بعدة وسائل حسب السلطة التقديرية للقاضي.

ما يبرر محاولتنا المقارنة بين هذه الوسائل هو الترابط والتوافق الموجود بينهما من حيث اعتبارهما من أهم وسائل التحقيق القضائي، ومن حيث مكانة هذه الوسائل في العمل القضائي بصفة

⁽¹⁾ تتمثل هذه الوسائل في الخبرات التي تتم بعيداً عن الجهة القضائية وبدون تدخل هذه الأخيرة للأمر بها وتسمى أيضاً بالخبرات غير الرسمية، وهما:

- الخبرة الاستشارية: يُقصد بها تلك الخبرة التي يلجأ فيها الشخص أو الخصم إلى خبير خارج مجلس القضاء للحصول منه على تقرير في، والهدف من هذه الاستشارة هو إثبات وجود وقائع معينة من أجل استعمال هذا الدليل مستقبلاً في حالة عرض النزاع على القضاء.
- الخبرة الاتفاقية: هي تلك الخبرة التي يلجأ إليها ذوي الشأن سواء كانوا في نزاع قضائي أو لا إلى خبير ليبيدي رأيه في مسألة فنية وتخصصية دون تدخل القضاء عند لجوؤهم لهذا الإجراء سواء قبل أو أثناء نشوب النزاع.

يختلف كلا من الإجراءين عن الخبرة القضائية من حيث الجهة التي تأمر بهما، فإذا كانت الخبرة القضائية تأمر بها الجهة القضائية دائماً عندما يكون هناك نزاع بين طرفين وتتبع في هذا النوع من الخبرة إجراءات متعددة ومحددة، فإن كلا من الخبرة الاستشارية والاتفاقية لا تتم بناءً على أمر قضائي ولا في إطار نزاع بين الأطراف وإنما تتم بعيداً عن الجهة القضائية، ولا يشترط أن يكون هناك نزاع بين الأطراف ممّا يجعل قيمتها ضئيلة في الإثبات، راجع للمزيد:

- سيد أحمد محمود، مرجع سابق، ص. 128.

- حنيط محمد، الخبرة القضائية للمواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري، ط. 02، دار هومه، الجزائر، 2015، ص. 25.

- **MOUGENOT Dominique**, « introduction générale à la procédure civile et à l'expertise », Manuel d'expertise judiciaire comptable, Limal, Bruxelles, 2011, P. 33.

- **LARCHER- LEPROUST Marie Christine**, Op.Cit. P. 45.

- **MOUGENOT Dominique et MIGNOLET Olivier**, « l'expertise est-elle un mode alternatif de règlement des conflits ? », *Revue pratique d'immobilier*, Larcier, n° 01, 2014, P. 163.

عامة، رغم وجود بعض الميزات التي تصبغ على كل إجراء، على هذا الأساس سنقوم بتميز الخبرة عن المعاينة، ثم تميزها عن الشهادة.

1- الخبرة والمعاينة: تعتبر المعاينة من الوسائل التي تتشابه مع الخبرة القضائية باعتبارهما من الإجراءات الأساسية التي يستعين بها القاضي للتحقيق في أية دعوى قضائية⁽¹⁾، فالمعاينة هي إجراء من إجراءات التحقيق سواء في المسائل الجزائية أو المدنية، وهي وسيلة إثبات مادية تمكن المحكمة من معاينة محل النزاع بنفسها⁽²⁾، إذ يجوز للقاضي بطلب من أحد الخصوم أو من تلقاء نفسه أن يقوم بإجراء معاينات أو تقييمات و تقديرات أو إعادة تمثيل الوقائع التي يراها ضرورية مع الانتقال إلى عين المكان إذا اقتضى الأمر ذلك⁽³⁾، ونظراً لأهمية هذا الإجراء فقد تم النص عليه مباشرة بعد إجراء الخبرة وذلك في المواد من 146 إلى 149 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ اختلف الفقه في تعريف المعاينة، فهناك من عرفها على أنها "مشاهدة المحكمة بنفسها محل النزاع على الطبيعة حتى تتمكن من تكوين فهم واقعي صحيح للقضية المعروضة عليها يساعدها على الفصل فيها إذا لم تجد في أوراق الدعوى ما يكفي لذلك"، فهي وسيلة إثبات مباشرة ترد على الشيء محل المعاينة ولا تحتاج دليل آخر أو لأي برهان إضافي، لأنها تستند إلى روية أمور مادية لا مجال لإنكارها، راجع:

- الشيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 119.

- حتمل أيمن محمد علي، شهادة أهل الخبرة وأحكامها (دراسة فقهية مقارنة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص. 73.

كما تعرفت على أنها "انتقال المحكمة للمعاينة وهو إجراء من إجراءات التحقيق التي يمكن للمحكمة القيام بها من أجل التحقق من واقعة يكون لها اعتبار في إصدار الحكم، ويمكن للقاضي المنتدب لإجراء المعاينة أن يستعين بأهل الفن وسماع أي شخص يرى ضرورة لسماعه، ويتم تحرير محضر يوقع من طرف القاضي و كاتب الضبط وتسلم نسخ للأطراف، راجع:

- فريجة حسين، مرجع سابق، ص. 71.

وهي أيضا طريق من طرق الإثبات التي تعتمد على الواقع كما هو موجود فعلا، ووسيلة موضوعية للتحقيق لا تعتمد على عناصر شخصية وتستهدف حصول القاضي بنفسه على معلومات تتعلق بوقائع متنازع عليها في مكانها، وعندما يلاحظ القاضي ضرورة المعاينة فإنه يقرر الانتقال بنفسه إلى مكان الوقائع أو الأشياء لإثبات الملاحظات والبيانات وإجراء التحقيقات المناسبة أو الاطلاع على بعض الوثائق والمستندات الإدارية التي يتعذر نقلها، راجع:

- عكاشة حمدي ياسين، مرجع سابق، ص. 1147.

⁽²⁾ الزحيلي محمد مصطفى، مرجع سابق، ص. 592.

⁽³⁾ لقد ظهر جدل فقهي حول أهمية المعاينة وقيمتها في الإثبات فهناك من يرى أنها لها الحجية في الإثبات إذا كان هناك تطابق بين ما يدعي به المتخاصم وما عاينته المحكمة، فهنا تلتزم المحكمة بالمعاينة التي توصلت إليها، وهناك اتجاه آخر يرى بأن ما يثبتته القاضي في المعاينة يعتبر دليلا في القضية لكن لا تلتزم المحكمة الأخذ بها، أما الاتجاه الثالث فيرى بأن حجية المعاينة في الإثبات مثلها مثل تقرير الخبرة يخضع للسلطة التقديرية للقاضي الذي يفصل في النزاع، راجع للمزيد: - الشيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 122.

⁽⁴⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

كما اعتبرها المشرع الجزائري وسيلة من وسائل التحقيق في المجال الجزائي فقد نصت المادة 138 من قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾، على إمكانية انتقال قاضي التحقيق تلقائيا إلى مكان الجريمة من أجل معاينة وقائعها⁽²⁾.

بالإضافة إلى هذا النمط من المعاينة في المسائل الجزائية، هناك نوع آخر من المعاينة الميدانية التي يقوم بها المحضر القضائي في المسائل المدنية عن طريق تحرير محضر معاينة وهذا عملا بنص المادة 12 من القانون رقم 03-06 المنظم لمهنة المحضر القضائي⁽³⁾، ولهذا المحضر قوة ثبوتية ولا يمكن الطعن في صحة ما ذكر فيه إلا بالتزوير.

من خلال ما سبق، يتبين لنا بأن كلا من الخبرة والمعاينة من إجراءات التحقيق والإثبات في المسائل المدنية والجزائية على حد سواء، ويقوم بهاذين الإجراءين أعوان القضاء للتحقيق في الدّعى مهما كانت طبيعة النزاع، ويساهم كلا من الإجراءين في إثبات الوقائع كما هي موجودة دون أي تحريف. كما يتجلى هذا الاتفاق، من خلال الدور الأساسي الذي يلعبه القاضي في القيام بأي إجراء أو عدم القيام به حتى ولو طلبه أطراف الخصومة، وفي حالة الأمر بأي من الإجراءين يكون ذلك عن طريق حكم تمهيدي قبل الفصل في الدّعى.

إلا أنّ كلا من الإجراءين يختلفان من جهة أخرى، في كون إجراء المعاينة تقوم به هيئة المحكمة التي تنتقل إلى مكان النزاع للمشاهدة والملاحظة الميدانية لبعض الوقائع المادية من أجل تأكد هيئة المحكمة لطبيعة الوجود المادي للوقائع التي يدعي بها كل طرف، على خلاف الخبرة التي تتم من طرف خبراء مختصين في مجالات تقنية، فطبيعة مهمة الخبير تكون تقنية وليست مادية فقط، وتتجلى أهمية المعاينة في جمع الأدلة كما هي موجودة في أرض الواقع على خلاف تقرير الخبرة الذي يكون الغرض منه التقدير الفني والعلمي للأدلة⁽⁴⁾.

(1) قانون الإجراءات الجزائية، مرجع سابق.

(2) كما يمكن لقاضي التحقيق تكليف أو إنابة ضابط الشرطة القضائية للقيام بذلك، وبعد الانتقال يتم تحرير محضر معاينة يذكر فيه تاريخ المعاينة، اسم قاضي التحقيق ووكيل الجمهورية الذي رافقه، كاتب التحقيق، مع ذكر جميع الوقائع والمعلومات التي تحصل عليها قاضي التحقيق من مكان الجريمة بشكل مفصل، وفي الأخير يتم التوقيع على المحضر من جميع الأطراف التي انتقلت إلى عين المكان.

(3) قانون رقم 03-06، مؤرخ في 20 فيفري 2006، يتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، ج. ر. ج. د.ش. عدد 14، صادر في 08 مارس 2006.

(4) حساني صبرينة، الخبير القضائي في المواد المدنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع مسؤولية مهنية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري - تيزي وزو، 2012، ص. 11.

كما يختلف الإجراءين في كون المعاينة تتم عن طريق تحرير محضر عادي يوقعه القاضي وأمين الضبط، مع إمكانية سماع أقوال الشهود إن وجدوا، ولا يقوم القاضي بتقديم موقفه القانوني من النزاع وإنما يذكر فقط الوقائع المادية كما تمّ مشاهدتها، على خلاف إجراء الخبرة الذي يتم عن طريق تحرير تقرير مفصل يتضمن جميع الوثائق والمخططات أو الفحوصات أو الحسابات حسب طبيعة النزاع مع تلقي تصريحات الأطراف واستخلاص نتيجة في نهاية المهمة.

يختلف الإجراءين أيضا من حيث أهميتهما في الإثبات، لأنّ المعاينة تعتبر دليل لإثبات الوقائع المادية ولا يمكن لتقرير الخبرة أن تكون له نفس القيمة من حيث الإثبات، فمهما اجتهد الخبير في إعداد تقرير سليم إلا أنّه لن يستطيع أن ينقل لجهة المحكمة الوقائع المادية كما هو الحال بالنسبة لمشاهدة المحكمة ومعاينتها المادية لهذه الوقائع، ويقال في هذا الصدد أنّ تقرير الخبرة مهما بلغ من الدقة فلن يعطي القاضي الصورة الكاملة للواقع كما لو رآها بعينه "وليس من سمع كمن رأى"⁽¹⁾.

أمّا في المجال الضريبي، فإذا كانت الخبرة القضائية من أهم وسائل التحقيق التي يلجأ إليها القاضي الإداري، فإنّ المبدأ العام بالنسبة لإجراء المعاينة أنّه لا يتم العمل بهذا الإجراء كثيراً لكون موضوع المنازعة الضريبية يتعلق بالبحث عن مدى مشروعية قرار فرض الضريبة أو إجراءات تحصيلها⁽²⁾، وهذه الإجراءات لا تستدعي الانتقال للمعاينة مادام أنّ إدارة الضرائب تتصرف أثناء تعاملها مع المكلفين بالضريبة بالوثائق الإدارية والقرارات التي تُصدرها ويتوقف دور القاضي في فحص مدى سلامة هذه الوثائق وما مدى تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطاتها من أجل المساس بحقوق المكلف بالضريبة.

2- الخبرة القضائية والشهادة: تعتبر الشهادة أيضا من الوسائل القضائية التي قد يستعين بها القاضي لوحده من أجل إثبات واقعة معينة⁽³⁾، قد يلجأ إليها أحد أطراف الدّعى من أجل تدعيم

⁽¹⁾ الشنيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 123.

⁽²⁾ يامة إبراهيم، "الإجراءات القضائية للفصل في الدّعى الضريبية أمام المحاكم الإدارية"، مجلة القانون والمجتمع، مخر القانون والمجتمع، جامعة أدرار، العدد الثالث، 2014، ص. 231.

⁽³⁾ لقد اختلف الفقهاء في وضع تعريف للشهادة باعتبارها من وسائل التحقيق القضائية، يمكن تلخيص هذه التعاريف فيما يلي: فهناك من عرفها أيضا على أنّها "التعبير عن مضمون الإدراك الحسي للشاهد بما رآه أو سمعه بنفسه من معلومات عن الغير مطابقة للحقيقة الواقعة التي يشهد عليها في مجلس القضاء بعد أداء اليمين ممن تقبل شهادتهم وممن يسمح لهم بها ومن غير الخصوم في الدّعى"، راجع:

- براهيم صالح، الإثبات بشهادة الشهود في القانون الجزائري، (دراسة مقارنة في المواد المدنية والجنائية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم، تخصص القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري-تيزي وزو، 1992، ص. 04.

إدعاءاته⁽¹⁾، فهي وسيلة إثبات مثل الخبرة، تصدر عن إنسان أدرك واقعة معينة (بالمشاهدة أو السماع أو اللمس) يبين فيها أمام المحكمة ما تبادر لذهنه وإدراكه حول الواقعة التي تكون محل نزاع، وقد تكون الشهادة أصلية أو ثانوية، فتكون أصلية عند قيام الشاهد بالإدلاء أمام القضاء بما وقع تحت سمعه وبصره مباشرة دون أن يعتمد على نقل هذه الوقائع من أشخاص آخرين، وتختلف عن الشهادة الثانوية أو غير المباشرة لأنَّ الشاهد في الحالة الثانية يشهد بما سمع وليس بما لاحظ مباشرة⁽²⁾.

من خلال ما سبق يمكن القول أنَّ كلا من الإجراءين يساهمان في تنوير الجهة القضائية بمعلومات وحقائق حول النزاع، ويعتبران أدلة استدلالية يمكن الأخذ بهما أو استبعادهما بحسب اقتناع القاضي كما يتفق كل من الخبير والشاهد في كونهما شخصان لا علاقة لهما بالنزاع، ويلتزمان بحلف اليمين قبل أداء المهمة. ويقرر القاضي اللجوء إلى الشهادة بهدف إكمال معلوماته بشأن بعض الوقائع التي لا تحتاج الاستعانة بالخبير⁽³⁾.

كما تمَّ النصُّ عليهما في نفس الكتاب تحت عنوان "في وسائل الإثبات"، فقد تضمنت المواد من 150 إلى 162 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾، الأحكام الخاصة بشهادة الشهود في المسائل المدنية، أما في المسائل الإدارية فقد أحالتنا المادة 859 من نفس القانون إلى المواد السابقة الذكر، ممَّا يفيد بأنَّ نفس الأحكام الخاصة بالشهادة تطبق على القضايا الإدارية.

غير أنَّ كلا من الإجراءين يختلفان في بعض الحالات باختلاف طبيعتهما، فإذا كان الخبير القضائي تعينه جهة المحكمة لإعداد تقرير فني وتقني حول النزاع دون أن يكون طرفا في هذا النزاع فرأيه يكون

كما عرِّفت على أنَّها "إخبار الإنسان في مجلس القضاء بواقعة صدرت من غيره يترتب عليها حق لغيره". راجع:

- صقر نبيل و مكاري نزيهة، الوسيط في القواعد الإجرائية والموضوعية للإثبات في المواد المدنية، دار الهدى، الجزائر، 2009، ص.120.

كما تعتبر طريق من طرق الإثبات التي تعتمد على شخصية الشاهد وأحاسيسه ومعتقداته وهي إخبار الشخص أمام القضاء بواقعة حدثت من غيره ويترتب عليها حق لغيره أو هي إخبار الشخص في مجلس القضاء بحق على غيره لغيره. راجع:

- عكاشة حمدي ياسين، مرجع سابق، ص.1150.

⁽¹⁾ تعتبر الشهادة أهم دليل في الإثبات الذي عرف قديما في المجتمعات البدائية بسبب عدم ظهور الكتابة فلم تكن هناك وسيلة أخرى للإثبات، لكن مع تطور العصور وظهور الكتابة واستعمالها في مختلف التعاملات أصبحت الشهادة أقل أهمية خاصة مع كثرة شهود الزور وقد أجمع الفقه والقضاء على اعتبار الشهادة وسيلة من وسائل التحقيق التي يمكن للقاضي أن يأمر بها بنفسه أو يمكن لأي طرف في الدعوى القضائية أن يستدل بها من أجل إثبات وقائع معينة. راجع للمزيد: - براهيم صالح، مرجع سابق، ص.04.

⁽²⁾ الرشيد محمد عبد الله، الشهادة كوسيلة من وسائل الإثبات دراسة مقارنة بين أحكام الشريعة والقانون، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2011، ص.28.

⁽³⁾ جواد الياس، مرجع سابق، ص.153.

⁽⁴⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

محايداً عن أطراف الخصومة، فإنَّ الشاهد يتمثل دوره في الإدلاء ببعض الوقائع التي يحتاجها القاضي للفصل في النزاع لكن بصفة عامة فإنَّ الشاهد يكون حضوره للإدلاء بشهادته من أجل الدِّفاع عن أحد أطراف الدَّعوى ويكون دوره ليس حيادياً في أغلب الأحيان.

كما يختلفان في كون الخبير هو رجل فن وتتوفر فيه الكثير من المعايير التي على أساسها يمكن للمحكمة ندبه من أجل إعداد تقرير الخبرة استناداً إلى توفره على الشروط القانونية لتولي هذه المهمة، في حين أنَّ الشاهد لا يشترط فيه أية شروط باستثناء شرط القرابة وإذا كان للشاهد علاقة قرابة حتى الدرجة الرابعة مع الطرف الذي يشهد لصالحه، فالقاضي لا يأخذ بهذه الشهادة إلاَّ على وجه الاستئناس. فالخبير يقدم رأي تقني استناداً إلى التقييمات ويستنبط النتائج من معارفه العلمية الخاصة في حين أنَّ الشاهد يقدم للقاضي معلومات حصلها بالملاحظة الحسية⁽¹⁾، وعلى هذا الأساس يمكن استبداله بغيره، أما الشاهد فلا يمكن استبداله لأنَّ اداركه للوقائع هو علة وجوده⁽²⁾.

يملك قاضي الموضوع سلطة واسعة في تقدير شهادة الشهود ومدى اعتبارها كافية للإثبات أو عدم اعتبارها كذلك، أي أنَّ القاضي هو المختص في تقدير مدى مصداقية الشهادة من عدمها استناداً إلى طريقة سرد الوقائع أثناء الجلسة، ويسهل على القاضي كشف مدى صحة الأقوال التي يدلي بها الشاهد، على خلاف ذلك يصعب على القاضي خاصة في المسائل التقنية والعلمية أن يكشف عدم صحة النتائج التي توصل إليها الخبير، كما تتميز الشهادة عن الخبرة والمعاينة، لأنَّها تتعلق بسماع أقوال روائية ووقائع في مواجهة أصحاب الشأن للوصول إلى الحقيقة والإيضاحات التي قصرت المستندات وأوراق الملف عن بيانها.

ومن ناحية أخرى، فإنَّ الخبير أو حتى القاضي يمكن له في حالة الأمر بإجراء الخبرة أن يطلب من الخبير سماع كل شخص يرى فائدة في سماعه وحتى في حالة عدم أمر القاضي بهذا يمكن للخبير في إطار صلاحيته أن يقوم بسماع أقوال من يرى لزوم أخذ أقوالهم على سبيل الاستدلال ضمن الوسائل المختلفة التي يستطيع اللجوء إليها، في حين أنَّ الشهادة لا تتضمن إلاَّ أقوال الشاهد بشأن جميع المسائل والوقائع المتعلقة فقط بتلك الواقعة محل الإثبات.

كما يختلف الإجراءات من حيث أهميتهما في المنازعة الإدارية، فإذا كانت الخبرة من أهم وسائل التَّحقيق التي يلجأ إليها القاضي الإداري بالنظر إلى طبيعة المنازعات الإدارية، فإنَّ إجراء الشهادة تعتبر

(1) حتمل أيمن محمد علي، مرجع سابق، ص. 88.

(2) الراشدي عبد الله جميل، مرجع سابق، ص. 82.

وسيلة تحقيق ناقصة⁽¹⁾، لا يتم اللجوء إليها في المسائل الإدارية إلا في حالات خاصة، ويعود سبب هذا التضييق في كون المنازعات الخاصة بالإدارة تحكمها دائما الوسائل المكتوبة، فالإدارة لا تتعامل شفاهة وإنما بموجب وثائق إدارية على هذا الأساس يصعب اللجوء إلى إجراء الشهادة⁽²⁾، إلا في حالات خاصة مثل سماع ممثل الإدارة وتلقي شهادته التي يكون موضوعها تقديم بعض الملاحظات والاستفسارات التي من خلالها يتأكد القاضي من بعض المسائل قبل فصله في النزاع، وقد أشارت المادة 860 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁾، إلى إمكانية سماع أعوان الإدارة أو طلب حضورهم لتقديم الإيضاحات اللازمة⁽⁴⁾.

رغم إمكانية لجوء القاضي الإداري إلى إجراء الشهادة في المسائل الإدارية، فهناك من الفقه من يرى أن هذا الإجراء غير معمول به في المسائل الضريبية⁽⁵⁾، أين لا نجد تطبيق لإجراء الشهادة لأن هذه المنازعة تحكمها وثائق رسمية تتعامل بها إدارة الضرائب أثناء فرض الضريبة وتحصيلها، ويمكن استبعاد لجوء القاضي أثناء فصله في هذه المنازعات إلى سماع أقوال أو أية شهادة. بدليل أنه بالعودة إلى المادة 85 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁶⁾، نجدها حصرت إجراءات التحقيق التي يمكن اللجوء إليها في مراجعة التحقيق والخبرة القضائية، دون الإشارة إلى الوسائل الأخرى المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية مثل الشهادة والمعاينة.

(1) اللواتي سامي، "خصوصية الإثبات في المادة الإدارية"، مجلة آفاق فكرية، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة سيدي بلعباس المجلد الأول، العدد الثالث، 2015، ص. 244.

(2) رغم أن الشهادة ليس لها أهمية خاصة في مجال إثبات الدعوى الإدارية إلا أنه تم النص عليها ضمن إجراءات التحقيق التي يمكن للقاضي الإداري اللجوء إليها، وتم النص عليها في المادة 859 التي أحالتنا إلى تطبيق الأحكام العامة المنصوص عليها في المواد 150 إلى 162 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(3) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(4) هناك من الفقه من يرى بأن الشهادة هي وسيلة غير مقبولة في مجال القضاء الإداري، لأن المنازعة الإدارية تثير جوانب قانونية بعيدة عن الاقتناع الشفهي للقاضي، فهذا الأخير يفصل في النزاع استناداً إلى المستندات المقدمة في الملف وليس استناداً إلى الشهادات الشفهية، راجع للمزيد:

- لعوي الحسين، سلطة القاضي الإداري في الإثبات والتحقيق في الدعوى الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2015، ص. 225.

- بلباقي وهيبة، الإثبات في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان، 2009-2010، ص. 109.

(5) اللواتي سامي، مرجع سابق، ص. 244.

(6) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

مع أنَّ الواقع العملي أثبت أنَّ القاضي الإداري قد يلجأ إلى استعمال هذه الوسيلة لاستعمالها كدليل في الخصومة الضريبية، لكن في حالات خاصة، لاسيما عندما يسعى المدعي إلى إثبات بعض التصرفات التي لها علاقة بالدَّعوى، وتبقى السُّلطة التقديرية للقاضي في الأخذ بالشهادة أو استبعاد الدليل الذي ينشأ بهذه الوسيلة⁽¹⁾.

ب- الخبرة القضائية والخبرة الوقائية: رغم التوافق بين الإجراءين كأصل عام، إلَّا أنَّ ما يبرر هذه الدراسة والتمييز بينهما هو ضرورة البحث عن معنى الخبرة الوقائية باعتبارها من الوسائل التي أخذت بها مختلف التشريعات من أجل إثبات وقائع معينة بعيداً عن النزاع القضائي، ومقارنتها بالخبرة القضائية العادية التي هي موضوع دراستنا⁽²⁾.

من بين التَّشريعات التي أخذت بهذا الإجراء التَّشريع الفرنسي، كما جاء ذلك في نص المادة 531 من تقنين القضاء الإداري، التي تقر بإمكانية القيام بهذا الإجراء إذا كان هناك مبرر مشروع وذلك من أجل الحفاظ على الدليل قبل وجود أي نزاع، مع ضرورة تقديم طلب من المعني أمام الجهة القضائية

⁽¹⁾ من الحالات التي يمكن اعتبارها وسيلة إثبات عن طريق الشهادة، حالة طلب الإدارة الضريبية معلومات من هيئات عمومية أخرى أثناء الرقابة الجبائية، فالوثيقة أو التصريح الذي تقدمه الإدارة يمكن اعتباره كشهادة، وقد أخذ مجلس الدولة بهذه الفكرة في قراره رقم 158130 الذي جاء في إحدى حيثياته " لكن حيث أن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يجوز لإدارة الضرائب أن تتحرى بجميع الطرق لدى أية إدارة أخرى لتأكيد من صحة تصريحات الشخص المفروضة عليه الضريبة..."، راجع:

- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 158130، الصادر في 12/07/1999، (قرار غير منشور).

⁽²⁾ يُقصد بالخبرة الوقائية أو دعوى الخبرة، ذلك الإجراء الذي يأمر به قاضي الأمور المستعجلة بطلب ممن له مصلحة في إثبات وقائع مادية تفاديا لزوال هذه الوقائع وصعوبة إثباتها مستقبلا، وأهم ما يميز هذه الخبرة أنَّها تتم تحت إشراف الجهة القضائية لكن دون وجود نزاع حالي وإنَّما عندما يكون هناك احتمال لنشوب نزاع في المستقبل. وإذا كان المبدأ العام أنَّه لا يجوز اللجوء إلى القضاء لإقامة دليل بدعوى مستقلة أو إثبات واقعة لعلاج عجز المدين عن تقديم أدلة لإثبات دعواه، لأنَّ ذلك يمس بحقوق أحد طرفي الدعوى، إلَّا أنَّ المشرع أوجد بعض الاستثناءات أين يمكن اللجوء إلى القضاء من أجل إقامة الدليل على بعض الوقائع تفاديا لضياع معالمها مستقبلا راجع للمزيد:

- المتولى قنديل مصطفى، دعوى الخبرة (دراسة في الخبرة الوقائية في القانون الفرنسي وإثبات الحالة بواسطة خبير في القانون المصري)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2008، ص. 47.

المختصة⁽¹⁾، وأكد أن المشرع الجزائري تبنى هذا الإجراء اقتباسا من القانون الفرنسي -كما جرت العادة-، بموجب إصدار قانون الإجراءات المدنية والإدارية في نص المادة 939⁽²⁾.

أمّا في المسائل المدنية فقد تمّ النص على هذا النمط من الخبرة في المادة 77 من نفس القانون التي تفيد امكانية تدخل القاضي للإمر بأي إجراء تحقيقي بهدف الحفاظ على الأدلة في حالة ظهور نزاع مستقبلا⁽³⁾.

يتّضح أنّ دعوى الخبرة الوقائية من الحقوق الممنوحة لأي شخص للحفاظ على حقه في إقامة الدليل عن طريق رفع عريضة مستعجلة يطلب فيها تعيين خبير من أجل إثبات بعض الوقائع التي يخشى زوالها مستقبلا⁽⁴⁾.

في حقيقة الأمر، يمكن القول أنّ الخبرة الوقائية هي بطبيعتها خبرة قضائية لها نفس ميزات وأحكام الخبرة العادية -إن صح التعبير- فهناك الكثير من التوافق بين الإجراءين من حيث طريقة الأمر بهما وأهميتهما في مجال الإثبات القضائي، وكذا الدور الذي يمارسه الخبير في مجال إثبات الوقائع التي قد تكون لها أهمية مستقبلا.

(1) LEBRE Renaud, Op.Cit. P. 22. Voir également, MARTIN Yves, « expertise judiciaires dans le cadre de réfères préventifs ordonner par les tribunaux administratifs », Actes du colloque sur l'expertise devant le juge administratif : mission, rôle et responsabilité, Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de Paris, Faculté de Droit, Université de Paris, le 12 décembre 2001, P.P. 65.69.

(2) التي تنص على أنّه: "يجوز لقاضي الاستعجال ما لم يطلب منه أكثر من إثبات حالة الوقائع، بموجب أمر على عريضة ولو في غياب قرار إداري مسبق، أن يعين خبيراً ليقوم بدون تأخير بإثبات حالة الوقائع التي من شأنها أن تؤدي إلى نزاع أمام الجهة القضائية، يتم إشعار المدعى عليه المحتمل من قبل الخبير المعين فوراً".

(3) تعتبر الخبرة التي تنجز وفق شروط الاستعجال من الإجراءات التحفظية التي سبق وأن نص عليها قانون الإجراءات المدنية الملغى وذلك في نص المادة 183 منه، لكن ما يلاحظ بصدر قانون الإجراءي الجديد أنّه تمّ الاحتفاظ تقريبا بنفس الأحكام كما جاء في نص المادة 299 من نفس القانون، بالإضافة إلى نص المادة 77، لكن ما يميز القانون الجديد أنّه أورد إجراءات خاصة للخبرة الاستعجالية في المادة الإدارية كما جاء في نص المادة 993 من نفس القانون.

(4) تتمثل أهم الشروط الواجب توفرها لقبول هذه الدعوى الاستعجالية للأمر بالخبرة في:

- أن تكون الواقعة جائزة قانوناً: فمن أجل الاستفادة من هذا الحق لا يجب أن يؤدي إلى المساس بحقوق الغير لاسيما سرية الأعمال والحياة الخاصة للمدعى عليه المحتمل، لأنّ هذا الغير لا يعتبر مدعى عليه بأتم معنى الكلمة، وقد أكد القضاء الفرنسي على ضرورة التوفيق بين مسألتين هما الحفاظ على سرية الأعمال والحق في الإثبات، لكن إذا كانت الواقعة المراد إثباتها تؤدي إلى المساس بسرية الأعمال فإنه يجب رفض الأمر بأي إجراء لإثبات وقائع قد تؤدي إلى دعوى في المستقبل.

- أن تكون هناك حالة استعجال: ما يبرر اللجوء إلى مثل هذا النمط من الإجراء هو وجود وقائع مستعجلة يُخشى ضياع معالمها في المستقبل وهذه الوقائع بطبيعتها لا تحتل التأجيل أو إثباتها مستقبلاً. راجع للمزيد:

- المتولى قنديل مصطفى، مرجع سابق، ص. 40.

- BATUT A-M, « les mesures d'instruction » in futurum, [En ligne]: www.persee.fr, (consulté le 11/01/2016).

لكن بالتمعن والتدقيق أكثر يمكن استنتاج بعض الفروق بين الخبرتين، فمن أهم أوجه الاختلاف بين الإجرائين، أنَّ الخبرة العادية يأمر بها القاضي عندما يُعرض عليه نزاع ذو طابع تقني يحتاج إلى معلومات إضافية ودقيقة للفصل فيه، في حين أنَّ الخبرة الوقائية أو ما يسمى بدعوى الخبرة لا يأمر بها القاضي بمناسبة فصله في قضية ما، وإنما يتمَّ اللُّجوء إلى الاستعانة بخبير معين من أجل الاحتياط ولتفادي ضياع بعض الوقائع والأدلة المادية مستقبلاً دون وجود نزاع حقيقي وحالي بين الأطراف.

كما يختلف الإجرائين بالنسبة لطريقة إنجاز تقرير الخبرة في كلا من الحالتين، فإذا كانت الخبرة العادية تتم عن طريق اتباع عدَّة إجراءات محدَّدة من أجل الوصول إلى إعداد تقرير مفصل حول المسائل التي هي محل جدل بين أطراف الدَّعوى والإلمام بمختلف الجزئيات التي قد تساعد الخبير على فهم المسائل التقنية في النزاع من أجل توضيحها وتبسيطها للقاضي، فإنَّ ما يميِّز التقرير الذي يتم إعداده أثناء الأمر بالخبرة الوقائية أنَّه يشبه كثيراً ما يسمى بمحضر إثبات حالة الذي يعدّه المحضر القضائي، وكأنَّ الخبير هنا لا يوظف معارفه ومعلوماته التقنية الخاصَّة لإعداد تقريره، إنما يقوم فقط بالملاحظة الميدانية للوقائع المادية الموجودة ويحرر محضر عنها⁽¹⁾، دون أن يُلزمه المشرع أن ينجز العمل في شكل تقرير خبرة وفق الشكليات المحدَّدة قانوناً.

ما يميِّز أيضاً الخبرة الوقائية أنَّها تتمَّ وفق إجراءات الاستعجال⁽²⁾، هذا ما يبرر اللُّجوء إلى مثل هذا الإجراء خلال هذه المرحلة من أجل ملاحظة وتدوين بعض الوقائع التي يُخشى زوالها في المستقبل⁽³⁾، على خلاف الخبرة العادية التي تتمَّ ببطء وبعد إتباع الكثير من الإجراءات كاستدعاء الأطراف، الانتقال لمكان النزاع والقيام بمختلف القياسات أو الحسابات حسب طبيعة النزاع، وفي الأخير يتم تحرير تقرير مفصل لكل ما استنتجه الخبير حسب معارفه واقتناعه من الأدلة المقدمة من الأطراف.

ثانياً

(1) GOURDOU Jean, « les expertises administratives spécifiques », Actes du colloque experts, Organisé à l'université Saint-Jean-de Luz, le 05/07/2013, p.02.

(2) Ibid, p. 05.

(3) أكَّدت المحكمة العليا على أنَّ رفض القاضي الأمر بالخبرة التحفظية هو إساءة لتطبيق القانون، على أساس أنَّ الأوامر الاستعجالية لا تمس بأصل الحق ورفض طلب إنتداب خبير للقيام بجرد حضوري بين الأطراف لإحصاء العمليات المنجزة، يعد إساءة في تطبيق القانون، راجع: - قرار المجلس الأعلى، ملف رقم 34776 ، الصادر بتاريخ 1985/03/23، بين (ش.أ- ع.ب) ضد شركة (ل)، المجلة القضائية، العدد الثاني، 1989، ص. 122.

تمييز الخبرة القضائية عن إجراءات التحقيق الخاصة بالدعوى الضريبية

تدعيما للطابع الخاص الذي تتميز به إجراءات تسوية المنازعات الضريبية، اعترف المشرع الجزائري بضرورة إيجاد وسائل خاصة للتحقيق في الخصومة الضريبية، وهذا من أجل تدعيم مركز المكلف بالضريبة الذي له الحق في البحث عن الدليل في مواجهة سلطات الإدارة الضريبية وذلك باستعمال إجراءات التحقيق الخاصة في مادة الضرائب⁽¹⁾.

نصت المادة 85 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديلها بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017⁽²⁾ على "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة"، فمن خلال ما جاء في نص هذه المادة يتضح لنا بأن المشرع الجزائري خص المنازعة الضريبية ببعض إجراءات التحقيق الخاصة التي تتميز بها المنازعة الضريبية عن بقية المنازعات الإدارية الأخرى وذلك بسبب خصوصية الدعوى الضريبية وتميز الإجراءات المتبعة للفصل في هذه الدعوى.

إلا أن استعمال المشرع لعبارة "إجراءات التحقيق الوحيدة" يوحي بأنه قد استبعد باقي وسائل التحقيق للفصل في الدعوى الضريبية التي يمكن للقاضي الإداري اللجوء إليها كما هو الحال عليه أثناء الفصل في مختلف الدعاوي الإدارية، وكأن المشرع من خلال نص هذه المادة وقع في تناقض بالنظر إلى ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي منح للقاضي الإداري السلطة التقديرية الواسعة لاتخاذ أية وسيلة تحقيق للفصل في الدعوى الإدارية، كما أن المشرع من خلال هذا القانون لم يستبعد أو يستثني الدعوى الضريبية من إمكانية اتخاذ كل الإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون، فكان على المشرع أن يترك للقاضي السلطة التقديرية لاتخاذ أي إجراء يراه ضرورياً مع العمل بقاعدة الخاص يقيد العام.

هناك من ينتقد نص هذه المادة، أنها قامت بحصر هذه الإجراءات الخاصة بالتحقيق في كلا من منازعات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، مما يطرح تساؤل حول سبب هذا التحديد

⁽¹⁾ راجع للمزيد:

- شيعاوي وفاء، "الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة"، مجلة بحوث، جامعة يوسف بن خدة- الجزائر، العدد 11، ج 2، 2017 ص. 298.

- زافي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1)، 2016/2017، ص. 72.

⁽²⁾ قانون رقم 14-16، مرجع سابق.

ولماذا لم يأتي نص المادة عاما بالنسبة لمختلف أنواع الدعاوى مهما كانت طبيعة الضريبة، وإذا كانت الضرائب غير المباشرة لا تطرح إشكال لأن قانون الضرائب غير المباشرة أحالنا إلى مختلف القواعد الإجرائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، فإن الإشكال يطرح بالنسبة للمنازعات الناتجة عن حقوق التسجيل وحقوق الطابع⁽¹⁾.

إن هذا الطرح في محله ويثير استغراب عن سبب حصر المشرع لإجراءات التحقيق فقط من النوعين من الضرائب رغم أن قانون الإجراءات الجبائية يعتبر القاعدة الإجرائية العامة في مجال تسوية المنازعات الضريبية، لاسيما وأن مختلف النصوص القانونية الواردة في هذا القانون تأتي بصيغة العمومية، أي باستعمال عبارة المنازعة الضريبية أو الدعوى الضريبية دون نوع النزاع أو مجاله، على أساس أنه في المجال الإجرائي يتم إتباع نفس الإجراءات بغض النظر عن نوع الضريبة التي تكون موضوع اعتراض ونزاع.

لكن حسب اعتقادنا، فإن سبب الإشارة فقط إلى النوعين من الضرائب ناتج عن تعقد النزاعات المتعلقة بالنوعين وكثرتها كما أنه في مثل هذه الضرائب تثار إمكانية وقوع الإدارة الضريبية في أخطاء أثناء فرض الضريبة أو تحصيلها على خلاف حقوق التسجيل والطابع التي لا تثار بشأنها نزاعات بحجم تلك التي تثار في مجال الضرائب المباشرة خاصة.

وبتعديل المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2017 نجد أن المشرع ألغى الإجراء التحقيقي الأول المتمثل في التحقيق الإضافي⁽²⁾، وأبقى فقط على مراجعة التحقيق

(1) بدائية يعي، مرجع سابق، ص. 171.

(2) يعتبر التحقيق الإضافي من الإجراءات الخاصة المنصوص عليها حصريا في قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديل نص المادة 85 من هذا القانون وقد تضمنت المادة 85/2 من نفس القانون بعض الأحكام الخاصة بهذا الإجراء، التي نصت على أن: "التحقيق الإضافي يكون وجوبيا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في النزاع.

إذا تذر مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها يتم إعلام المكلف بالضريبة بذلك. يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف مصحوبا بطلباته إلى كتابة الضبط ويعلم المكلف بالضريبة بأن له أجل 30 يوما للاطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته المكتوبة". فمن خلال نص هذه المادة يتبين لنا بأن التحقيق الإضافي من الإجراءات الهامة والخاصة بالدعوى الضريبية التي كان المشرع يشترط لجوء القاضي إليها قبل قفل التحقيق وذلك بتوفر حالتين:

1- إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى: فكلما أثار هذا الأخير لبعض الوسائل الجديدة التي تخدم ملف القضية يكون القاضي ملزما بإجراء هذا التحقيق ويتجرد من السلطة التقديرية التي يتمتع بها القاضي الإداري بصفة عامة.

2 - إثارة المدير الولائي للضرائب لوسائل جديدة: يحق للمدير الولائي إثارة بعض الحجج والوسائل التي على أساسها أثير النزاع بين الطرفين، وللحفاظ على حق المكلف في الدفاع وتكريسا لمبدأ الوجاهية فإنه يجب إعلام المكلف بهذه الوقائع الجديدة التي أثارها المدير

والخبرة القضائية، ممّا يستوجب علينا إجراء نوع من المقارنة بين الخبرة القضائية ومراجعة التحقيق عن طريق تبيان معنى مراجعة التحقيق (أ) وتبيان مظاهر التوافق والاختلاف بين الإجراءين (ب).

أ- معنى مراجعة التحقيق: ينبغي توضيح المقصود بمراجعة التحقيق باعتباره من أهم إجراءات التحقيق الخاصة في مادة الضرائب، لكي نتمكن من مقارنة هذا الإجراء بالخبرة القضائية باعتبارها هي الأخرى من الإجراءات العامة للتحقيق القضائي ومن الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

لم يضع المشرع تعريفاً لمراجعة التحقيق، وإنّما ذكر فقط أهم الإجراءات التي يتم إتباعها للقيام بهذا التحقيق، يتم اللجوء إلى هذا الإجراء كلما تبين للقاضي عدم كفاية وعدم جاهزية عناصر ومستندات الملف لإعمال السلطة التقديرية للقاضي التي تمكنه من البت في القضية⁽²⁾، ومن خلال نص المادة 85 فقرتها الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا بأنّ هذا التحقيق يقوم به عون تابع لإدارة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول وبحضور المدعي أو وكيله ورئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة⁽³⁾.

إلا أنّ المشرع في نص هذه المادة لم يحدّد المهام التي يقوم بها العون المحقق وترك ذلك لإعمال السلطة التقديرية للقاضي الذي يمكنه الأمر بمراجعة التحقيق إذا تبين له عدم كفاية التحقيق الأول ويحدّد المهام التي يقوم بها العون المحقق على سبيل الحصر ويلزمه بتحرير محضر يثبت تلك المهام التي قام بها، وفي غالب الأحيان سيأمر القاضي العون المعني بمراجعة التحقيق الأول حسب طبيعة النزاع

الولائي في مذكراته الجوابية ينبغي أن يخضع الملف لإيداع جديد وتمنح للمكلف مدة 30 يوماً لإبداء ملاحظاته المكتوبة، بهدف الحفاظ على الحق في الدفاع لكل طرف من أطراف الدعوى.

⁽¹⁾ المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽²⁾ راجع في هذا الصدد: - أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص. 39.

- فنيديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة

8 ماي 1945- قالمة، 2006، ص. 133.

⁽³⁾ يُثار تساؤل حول حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي رغم أنه لم يعد رئيساً للجنة بعد إلغاء اللجنة البلدية وتحويلها إلى لجنة الدائرة وصفة رئيس البلدية في لجنة الدائرة يعتبر عضواً وليس رئيساً، مما يجعلنا نتساءل عن سبب إقرار المشرع في نص المادة 85/3 أن مراجعة التحقيق يتم بحضور رئيس البلدية، ويرى الأستاذ أمقران عبد العزيز أنّ المشرع وقع في سهو وكان عليه أن يعدل أحكام هذه المادة بعد إلغاء لجنة البلدية المختصة بالطعن المسبق أمام اللجان، مع أنّ المشرع تفتن لهذا السهو وحذف هذا الشرط بموجب تعديل قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2006. راجع للمزيد:

- أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص. 40-41.

فقد يتعلق بمراجعة الوثائق المتعلقة بتأسيس الضريبة أو الحسابات الخاصة بمقدار الضريبة أو تلك المتعلقة بصحة الإجراءات التي قامت بها الإدارة الضريبية للتحصيل الجبري لديون الخزينة العمومية. بعد إتمام عملية التحقيق، يقوم العون المعني بتحرير محضر يتضمن ما توصل إليه ويتضمن أيضا ملاحظات المدعي ورئيس المجلس الشعبي البلدي إذا اقتضت الضرورة ويرسل الملف إلى المدير الولائي للضرائب لإبداء طلباته ثم يرسل الملف إلى الجهة القضائية التي أمرت بهذا التحقيق⁽¹⁾، وما يعاب على هذا المحضر أنه يحزر من طرف أعوان الإدارة الضريبية وقبل إيداعه أمام الجهة القضائية يرسل إلى المدير الولائي للولاية من أجل تقديم ملاحظته فكل العملية تتم من طرف مصالح الإدارة الضريبية، مما يفيد عدم مصداقية هذا المحضر ولا يمكن اعتباره دليل قاطع للإثبات ويحق للمكلف بالضريبة الطعن في صحة ما ورد في هذا المحضر⁽²⁾.

هناك من دُرّاس القانون من يرى بأنّ العون المكلف بالتحقيق لا يمثل الإدارة الضريبية في أداء المهام المنوطة له بحكم القضاء، وأنه يلتزم بالحياد أثناء أدائه لهذه المهمة⁽³⁾، إلا أنّ هذا الطرح ليس في محله لأنّ العون المكلف بالتحقيق هو موظف تابع للإدارة الضريبية، وبعد اقتناع القاضي بضرورة مراجعة التحقيق يقوم بتبليغ المدعى عليها وهي غالبا مديرية الضرائب، وكما هو معلوم فإنّ المدير الولائي للضرائب هو الذي يمثل هذه المديرية أمام القضاء، ممّا يعني بأنّ القاضي يأمر المدير الولائي للضرائب بالقيام بهذا الإجراء، وهذا الأخير هو الذي يختار العون الذي سيقوم بالتحقيق استناداً إلى السُلطة السلمية التي يمارسها هذا المدير على موظفيه في مختلف مصالح الإدارة الضريبية على مستوى الولاية، ولا يمكن للقاضي أن تدخل في هذه المسائل الإدارية الخاصة بالإدارة، وإنّما يتوقف دوره عند أمر المدير الولائي للضرائب بمراجعة التحقيق دون تحديد العون الذي سيقوم بهذا الإجراء مع اشتراط شرط واحد هو أن يقوم بهذا التحقيق عون غير الذي شارك في التحقيق الأول.

⁽¹⁾ راجع للمزيد:

- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص. 79.

- GHANEMI A, Op.Cit. P. 48.

⁽²⁾ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية، 2011، ص. 139.

⁽³⁾ راجع في هذا الصدد: - أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص. 133.

- DENIDENI Yahia, «l'apport fiscal de la loi de finances de 2006», *Revue Critique de droit et sciences politiques*, Faculté de droit, Université Mouloud Mammeri Tizi Ouzou, n°02, 2007, P. 35.

ب- أوجه التشابه والاختلاف بين الإجرائين: من خلال ما سبق تتجلى لنا أهمية مراجعة التحقيق كما هو الأمر بالنسبة للخبرة القضائية في تنوير القاضي الإداري بمختلف المسائل التقنية التي تُفیده للفصل في الدَّعوى الضَّريبية بالنَّظر إلى طابعها التقني الشيء الذي يجعل القاضي مضطراً في بعض الحالات للاستعانة بهاذين الإجرائين ليتمكن من الفصل في الدَّعوى الضَّريبية.

كما يتفق الإجرائين من حيث كيفية ممارستهما عن طريق تدخل طرف ثالث يقوم بالتحقيق وتحرير محاضر تفيد مختلف الوسائل والحجج التي يستند إليها كل طرف وتفيد أيضاً موقف كل طرف ودفعه.

ورغم هذا التوافق بين الإجرائين، إلا أنَّ هناك فرق بينهما يتجلى أولاً في أولوية إجراء مراجعة التحقيق على الخبرة القضائية من حيث طريقة الأمر بهما، فيجب على القاضي في حالة عدم تمكنه من استيعاب كل المسائل المتعلقة بالنزاع أن يأمر بالتحقيق المضاد وفي حالة عدم توصله للحل أو عدم اقتناعه بما ورد في المحضر يأمر بإجراء الخبرة القضائية.

كما أنَّ مراجعة التحقيق يتم بحضور المكلف بالضريبة، ممَّا يؤثر إيجاباً على التحقيق لأنَّ المكلف يحضر العملية ويبيد موقفه⁽¹⁾، على خلاف الخبرة القضائية التي يقوم بها الخبير بمفرده رغم أنَّه يتلقى الوثائق الخاصة بالنزاع من كل طرف ويتلقى تصريحات الأطراف إلا أنَّ إعداد تقرير الخبرة يكون بصفة منفردة، وفي غالب الأحيان فإنَّ الأطراف لا يعلمان بمضمون التقرير إلاَّ بعد إيداعه وسحبه من أمانة ضبط الجهة القضائية.

(1) نظراً لأهمية حضور المكلف عملية التحقيق فقد اعتبره القضاء شرط ضروري لصحة مراجعة التحقيق الذي يقوم به عون تابع لإدارة الضرائب، وقد قضى مجلس الدولة في قراره رقم 021651 ببطالان عملية التحقيق بسبب عدم حضور المكلف بالضريبة هذه العملية، وجاء في إحدى حيثياته " حيث وبالرجوع إلى المادة 3/340 من قانون الضرائب المباشرة فإنه يتعين أن يجري التحقيق المضاد المأمور به قضائياً في حضور المكلف بالضريبة الذي يبدي ملاحظاته التي تدون بمحضر المحقق. وحيث أنه ثابت من التقرير المرفق بالملف أن عملية التحقيق المضاد تمت في غياب المستأنف أي دون سماع ملاحظاته خرقاً لمبدأ (الحضوري) وللمادة 40 سالف الذكر كما أن الجدول التصحيحي المقترح من طرف المحقق شامل حقوق الغير مدرجة بالجدولين محل النزاع.

وحيث أن طلب المستأنف إجراء خبرة يعتبر مبرر ويتعين بالتالي ودون مناقشة الأوجه الأخرى المثارة في الموضوع القضاء تمهيداً بتعيين خبير يكلف بمهمة استدعاء الطرفين، الاطلاع على وثائقيهما وبالخصوص الملف الجبائي ومحاسبة المستأنف وكل الوثائق الثبوتية ...". رجع:

- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 021651، الصادر في 20/09/2005، أشار للقرار:

- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص.ص 155-156.

وأهم ميزة تميّز الخبرة عن مراجعة التحقيق أنّ هذا الأخير يقوم به عون تابع لإدارة الضرائب وقبل إيداع المحضر أمام القاضي المختص يجب أن يطلع على هذا المحضر المدير الولائي للضرائب الذي يبدي ملاحظاته، ممّا يفيد عدم فعالية هذا التحقيق لأنّ الإدارة الضريبية لن تأتي بالجديد وأكد أنّ المفتش المكلف بالتحقيق سيتوصل إلى نفس النتائج والمعطيات المتواجدة في ملف القضية على خلاف إجراء الخبرة الذي يعدّه خبير مختص في المجال ويكون محايد في أداء مهامه لأنّه يتعامل مع الجهة القضائية التي أمرته بالمهمة ولا يكون له أية علاقة مع أطراف الدّعى، ممّا يفيد بأنّ تقرير الخبرة يكون أكثر مصداقية من محضر التحقيق.

كما يتميّز إجراء مراجعة التحقيق أيضا عن التحقيق الإضافي أنّ المشرّع حدّد الحالات التي بتوفرها يكون القاضي ملزم بإجراء هذا التحقيق الإضافي، وذلك عندما يقدم أي طرف في الدّعى وسائل جديدة لإثبات ما يدعيه، أمّا فيما يخص مراجعة التحقيق فلم يتم تحديد حالات معينة للأمر بهذا الإجراء، وإنّما ترك ذلك للسلطة التقديرية للقاضي حسب معطيات الملف، فلا يأمر بهذا الإجراء إلّا إذا تبين له عدم كفاية الأدلة المقدمة للفصل في المنازعة.

ما يمكن التوصل إليه في الأخير أنّ إجراء الخبرة القضائية يعتبر من إجراءات التحقيق الأساسية التي يمكن للقاضي الإداري الأمر بها وانتداب خبير مختص في المسائل التقنية والمحاسبة، ورغم أهمية كلا من التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق باعتبارهما من الإجراءات الخاصة فقط بالتحقيق في الدّعى الضريبية، إلّا أنّه وفي غالب الأحيان لا تكون لهما الفعالية اللازمة للتوصل إلى الحقيقة والحفاظ على حقوق المكلف باعتبار أنّ الإدارة الضريبية هي التي تباشر هاذين الإجراءين خاصة وأنّ القاضي الإداري يكون دوره محدود ولا يمكنه الخوض في المسائل التقنية البعيدة عن تخصصه.

وبصفة عامة يمكن القول أنّ الخبرة القضائية تحتل المرتبة الأولى في المجال الضريبي عن مختلف هذه الوسائل التي سبق الإشارة إليها سواء العامة منها أو الخاصة، لأنّ هذه الوسائل قد لا تصلح أو لا يستقيم العمل بها للتحقيق في النزاع الضريبي بالنظر إلى طابعه التقني الذي من خلاله يمكن الاستغناء عن الوسائل الأخرى لعدم فعاليتها⁽¹⁾، حتى من ناحية الممارسة القضائية في هذا المجال يبدو أنّ الجهات القضائية لا تأمر بإجراءات التحقيق الخاصة المتمثلة في التحقيق الإضافي قبل إلغائه ولا مراجعة التحقيق.

المطلب الثاني

(1) TEDESCHI Paul , Op.Cit., P. 166.

الاختصاص الأصيل لخبراء المحاسبة في منازعات الضرائب

ما يميّز إجراء الخبرة في مادة الضرائب أنّه لا يتمّ انتداب أيّ خبير لإعداد تقرير الخبرة، إنّما يُمنح هذا الدور لأصحاب التّخصص فقط في مجال المحاسبة أو ما يسمى بالخبير القضائي المحاسب، الذي يختص في إعادة النّظر في العمليات الحسابية التي قامت بها الإدارة الضريبية من أجل التأكّد من مدى صحتها أو وجود أخطاء في تلك المحاسبة.

من أجل ممارسة هذه المهمة يتدخّل طرف آخر يساعد القاضي ويوضّح له المسائل التقنية المهمة، باعتباره مختصاً في علم من العلوم، وتطرح طبيعة العلاقة بين الخبير والجهة القضائية الكثير من التساؤلات⁽¹⁾، لأنّ الخبير باعتباره تقني في مجال معيّن، فإنّه الوحيد العارف بمختلف التفاصيل والتقنيات الخاصة بذلك المجال، إلّا أنّه في إطار علاقته مع الجهة القضائية يجب أن يتقيّد فقط بالمهام التي يُحدّدها له القاضي.

يمارس الخبير القضائي مهامه وفق نظامين، الأول يتمثّل في ممارسة مهامه المعتادة باعتباره مهني مختص في علم من العلوم، والثاني باعتباره مساعد لمرفق القضاء عندما يتمّ الاستعانة به بهدف إنجاز تقارير تقنية تختلف باختلاف موضوع المنازعة القضائية⁽²⁾.

كما سبق الإشارة إليه سابقاً، فإنّ دراسة موضوع الخبرة القضائية في مجال الضرائب له أهميته سواء بالنّظر إلى الطابع التقني المحاسبي الذي تمتاز به النزاعات التي تُثار في هذا الصّدّد، أو بالنّظر إلى إنفراد الدّعوى الضريبية بإجراءات خاصة لتسويتها، ولعلّ أهم ما يميّز هذه الإجراءات هو الاختصاص الوحيد لنوع معيّن من الخبرة الفنية المتعلقة بالجانب المحاسبي فقط، ممّا يجعل القاضي الإداري يلجأ فقط إلى الاستعانة بهؤلاء الخبراء في مجال المحاسبة من أجل مساعدته أثناء الفصل في الدّعوى الضريبية⁽³⁾.

⁽¹⁾ FAVRD Karine, LOBE Madeleine et JEAN PAUL Markkus, *L'expert dans tous ses Etats à la recherche d'une déontologie de l'expert*, Dalloz, Paris, 2016, P. 192.

⁽²⁾ OYTANA Yves, *Analysé économiques de l'expertise judiciaire*, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques, UFR. Des sciences économiques, politiques et de gestion, Université de Franche- Comté, 2013, P.04.

⁽³⁾ يعتبر تخصّص المحاسبة من التخصصات الهامة والمعقّدة التي تسهر كل الدولة على تأطير مختصين في المجال بالنّظر إلى الأهمية العملية لهذا التخصص، الذي على أساسه تتمّ حماية مالية الدّولة من احتمال التلاعب بالعمليات الحسابية الشيء الذي يؤثر سلباً على موارد الخزينة العمومية. وتمارس هذه المحاسبة وفق طريقتين، الأولى تقوم بها الدّولة عن طريق إنشاء أجهزة مختصة بهذا المجال، وقد تتمّ بواسطة أعوان مختصين في المحاسبة الذي يتمثل دورهم الأساسي في القيام بالعمليات الحسابية لصالح المؤسسات والشركات الخاصة، ورغم اعتبار الخبير المحاسب في هذه الحالة الثانية يمارس مهنة حرة، إلّا أنّه يقع عليه واجب إعلام وتوجيه عملائه وتقديم المعلومات الدقيقة للوضعية الحسابية للمؤسسات، فينبغي على الخبير المحاسب أن يكون كدليل لعملائه. واعتبر القضاء الفرنسي أنّ

على هذا الأساس يستوجب علينا من أجل التدقيق أكثر، التطرق إلى بعض الأحكام الخاصة بمهنة الخبير المحاسب لاسيما ما يتعلق بكيفية تعيينه (الفرع الأول)، وكذا البحث عن مختلف إجراءات تسجيل الخبير لدى الجهة القضائية من أجل الاستفادة من خدماته (الفرع الثاني).

الفرع الأول

اكتساب صفة الخبير في المحاسبة

قبل الحديث عن مختلف الشروط والإجراءات الواجب توفرها للتسجيل في قائمة الخبراء القضائيين، ينبغي إعطاء لمحة عن مهنة الخبير المحاسب باعتباره المختص في القضايا الضريبية، نظراً لطبيعتها الحسابية، وذلك بالعودة إلى الأحكام التي تضمنها القانون 01-10 المتعلق بكيفية ممارسة هذه المهنة⁽¹⁾.

مع ضرورة التنويه أنّ المغزى من هذه الدراسة هو تبيان كيفية ممارسة الخبير المحاسب مهامه (أولاً)، قبل الحديث عن الإجراءات الخاصة بالتسجيل لدى الجهة القضائية التي هي نفسها بالنسبة لمختلف التخصصات، التي يحكمها المرسوم التنفيذي 310-95⁽²⁾ المتعلق بكيفية التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين (ثانياً).

أولاً

كيفية اعتماد الخبير المحاسب

قبل التطرق إلى كيفية اعتماد الخبراء المحاسبين ينبغي وضع تعريف للخبير القضائي بصفة عامة، فقد عرّف على أنّه "كل شخص طبيعى أو معنوي توفرت فيه شروط خاصة تستعين به المحكمة في سبيل إثبات أو إدراك وقائع تتعلق بتخصصات علمية أو فنية أو مهنية تعجز عنها

الخبير المحاسب يجب أن يكون دليل ومساعد وموجه لزيونه، وينبغي على هذا الأخير أن يقدم للخبير الوثائق التي يحتاجها في المحاسبة التي يقوم بها، وفي حالة رفض الزبون تقديم الوثائق اللازمة فيحق للخبير أن يتنازل عن خدمته، وقد جاء في قرار محكمة الدرجة الأولى الصادر في 1966/06/20 :

« L'expert comptable ou le comptable agréé doit dans le cadre du contrat intervenu avec client être le guide de celui -ci et au besoin redresser sa comptabilité, si elle lui apparaît inexacte en exigeant toutes pièces justificatives nécessaires et au besoin retirer Concours si le client persiste à ne pas lui fournir ces pièces »,
Voir :

- **AGNES Franconie**, *Comptabilité et responsabilité de l'expert - comptable du comptable agréé et du comptable d'Entreprise (rôle - mission)*, les presses du management, Paris, 1990, P. 67.

⁽¹⁾ قانون رقم 01-10، مرجع سابق.

⁽²⁾ مرسوم تنفيذي رقم 310-95، مؤرخ في 10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج.ج.د.ش. عدد 60، صادر في 1995/10/15.

إمكاناتها وصولاً منها إلى الحكم في الموضوع دون أن تلتزم المحكمة بما يصدر عن هذا الخبير⁽¹⁾ كما عُرِفَ على أنَّه "شخص له من المعلومات والدراية المتعمقة في مسألة من المسائل، نتيجة علومه وخبراته العملية والعلمية، مما يمكنه من كشف حقيقة واقعية مادية معينة تساعد القاضي في الوصول إلى وجه الحق في الدعوى"⁽²⁾.

كذلك هناك من اعتبره "شخص له خبرة فنية في اختصاصات مهنية معينة يقوم بالمهام المسندة إليه بموجب حكم قضائي لغرض إنارة الجهة القضائية التي عينته قصد الفصل في الدعوى"⁽³⁾، ومن الفقه الفرنسي من اعتبر الخبير على أنَّه:

« L'expert est un technicien qui apporte ses lumières au magistrat dès lors qu'une question de nature technique ou scientifique se pose et fait problème, Homme d'art, spécialiste ... »⁽⁴⁾.

فالخبير هو ذلك المهني الذي يقرر التَّضحية ببعض من مهامه لخدمة الجهاز القضائي⁽⁵⁾، بهدف مساعدة هذا الجهاز عن طريق تقديم بعض المعلومات التي لا يختص بها القضاة المعنيين بالفصل في مختلف القضايا⁽⁶⁾، وعلى هذا الأساس يوصف الخبير بأنَّه مساعد عرضي للخدمة العمومية في قطاع العدالة⁽⁷⁾، أمَّا الخبير المحاسب فهو ذلك المهني الذي يحترف المحاسبة⁽¹⁾، ويمارس بنفسه وتحت

⁽¹⁾ الشنيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 247.

⁽²⁾ السحيمي حامد بن سعد، دور القاضي في الدعوى الجزائية طبقاً لنظام الإجراءات الجزائية السعودي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العدالة الجنائية، تخصص التشريع الجنائي الإسلامي، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2008، ص. 28.

⁽³⁾ دلاندة يوسف، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الإجراءات المدنية والإدارية الجديد (الدعوى القضائية)، ط. 03، دار هومه الجزائر، 2011، ص. 74.

⁽⁴⁾ DUMOULIN Laurence, « l'expert technicien, témoin ou acteur de justice ? », Journées européennes du droit consacrées au thème (Juger en Europe), Organisé à paris le 20 novembre 2009, p.02.

⁽⁵⁾ RUMEAU Michel, Op.Cit. P. 02.

⁽⁶⁾ اختلف فقهاء القانون في تحديد الصفة القانونية للخبير، فهناك من اعتبره شاهداً، لأنَّه يشهد في بعض المسائل التي تتطلب تخصصاً معيناً وعندما يقدم رأيه يعني أنَّه يشهد بتلك المسائل التي توصَّل إليها، كما اعتبروه آخرون مساعد للقاضي، لأنَّه يساعده في مرحلة تقدير بعض المسائل التقنية التي لا يستطيع القاضي تقديرها لوحده. راجع للمزيد:

- الشيبان عبد الرزاق أحمد، "إجراءات الخبرة القضائية ودورها في الإثبات"، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة كركوك - العراق، العدد 12، 2012، ص. 428، [متوفر على الموقع]:

(تمَّ الاطلاع عليه بتاريخ: 2018/01/24) <https://www.iasj.net/iasj?func=issues&jId=251&uiLanguage=ar>

⁽⁷⁾ Ministère de la justice Française, « rapport de la commission de réflexion sur l'expertise », Mars 2011, P. 05, [En ligne]: http://www.justice.gouv.fr/art_pix/rapp_com_reflexion_expertise.pdf, (consulté le 10/03/2017).

مسؤوليته مهمة تنظيم، فحص، تقويم وتحليل المحاسبة لمختلف زبائنه بشرط أن يلتزم بواجب النصح وتقديم المعلومة لزيائنه وإعداد تقاريره باحترافية⁽²⁾، ويعتبر حسب نص المادة 19 من القانون 01-10 المختص الوحيد بالتدقيق المالي المحاسبي للشركات والهيئات⁽³⁾.

تضمن هذا القانون شروط وكيفيات اعتماد الخبراء المحاسبين، التي تتم وفق مرحلتين الأولى هي الاعتماد لدى وزير المالية، فقد أشارت المادة السابعة من نفس القانون إلى عدم إمكانية التسجيل في الهيئات الوصية بالنسبة لمختلف المهن إلا بعد الاعتماد لدى وزير المالية وأحالتنا نفس المادة إلى التنظيم من أجل توضيح كيفية إجراء هذا الاعتماد⁽⁴⁾، أمّا المرحلة الثانية فالمقصود منها هو التسجيل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وذلك وفق مراحل نلخصها فيما يلي:

⁽¹⁾ KALPAC Jacques, « les spécificités de l'évaluation dans un cadre judiciaire », Journée d'étude sur l'expert-comptable judiciaire et la notion de valeur, Organisé le 30/09 2005, par le congrès national des experts-comptables du cours d'appel d'Aix en Provence, France. P. 51.

⁽²⁾ BELLOUL Khaled, « déontologie § éthique », 4^{ème} congrès de l'ordre national des experts comptables, Organisé à Alger le 10 et 11 décembre 2016, P. 10.

⁽³⁾ يقصد بالتدقيق المالي مختلف العمليات الحسابية التي تتم عن طريق مراقبة مالية المؤسسة من خلال إيراداتها ونفقاتها ومختلف الأرباح التي تحققها، بهدف الوصول إلى نتيجة فيما يخص مدى دلالة القوائم المالية عن الموضع المالي للمؤسسة، فالتدقيق يشمل الفحص والتحقيق والتقدير الهدف منها التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف. راجع للمزيد: - قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2010-2011، ص. 24.

- إسماعيل توفيق، التدقيق المالي، [متوفر على موقعه على الخط]: <https://tawfeq1.wordpress.com>، (تمّ الاطلاع عليه بتاريخ: 2018/04/01).

⁽⁴⁾ تمّ إصدار هذا التنظيم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-30، المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والخبير المعتمد، ج. ر. ج. د. ش عدد 07، مؤرخ في 02 فبراير 2011، وبالعودة إلى المادة الثانية من نفس هذا المرسوم نجدها حدّدت كيفية تقديم ملف الاعتماد الذي يجب أن يرسل عن طريق رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقا بالوثائق الضرورية المتمثلة في:

- شهادة الجنسية الجزائرية، - مستخرج من سجلات الميلاد رقم 12، - نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة، - مستخرج من السوابق القضائية رقم 03.

أمّا إذا تعلق الأمر بالشخص المعنوي فينبغي إتباع نفس الطريقة في إرسال الملف مع إرفاقه بالوثائق الضرورية المنصوص عليها في المادة الثالثة من نفس المرسوم التنفيذي وهي:

- نسخة من التصريح بالاكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين

- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدّه الموثق المكلف بتحرير العقد

- نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروضا

- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.

أ- تقديم طلب الاعتماد: يقصد بالاعتماد تأشيرة السلطة المركزية على أحقية الشخص في ممارسة المهنة بعد حصوله على المؤهل الذي يسمح له بذلك، ويتم تقديم الطلب في البداية أمام الوزير المكلف بالمالية باعتبار أن المسائل المتعلقة بالمحاسبة تختص بها وزارة المالية وبعد قبول الاعتماد ينبغي طلب اعتماد آخر من أجل التّسجيل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين الذي يقدم أمام مجلس المحاسبة باعتباره المختص في دراسة طلبات الاعتماد⁽¹⁾، وأكد أنه لقبول طلب المعني يجب توفر شروط تؤهله لذلك، كما جاء ذكرها في نص المادة الثامنة من القانون رقم 01-10 السابق الذكر⁽²⁾.

ب- الرد على الطلب بالقبول أو الرفض: كما سبق الإشارة إليه فإن طلب الاعتماد يقدم أمام المجلس الوطني للمحاسبة، الذي يدرس الطلبات استناداً إلى مدى توافق المؤهل مع الصنف المهني المراد التسجيل فيه، مع مراقبة مدى توفر الشروط السابق الإشارة إليها أعلاه، وهنا يقرر المجلس إما قبول الاعتماد والتّسجيل أو رفضه، وفي كل الأحوال يجب تبليغ المعني بالقرار المتخذ خلال أجل أربعة أشهر⁽³⁾، أمّا في حالة مرور هذه المدة دون رد المجلس أو رده السلبي فهذا ما يسمح للمعني أن يقدم طعن قضائي طبقاً للتشريع الساري المفعول.

بعد الحصول على الاعتماد والتّسجيل في المصنف الوطني للخبراء، يكون لكل مسجل الحق في ممارسة مهنته عن طريق فتح مكتب خاص وفق لمعايير محدّدة عن طريق التنظيم، ويقوم بتسيير المكتب بنفسه وتحت مسؤوليته الخاصة، كما يمكن أن يتمّ تسييره في شكل شركة أو تجمع⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ تمّ إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المادة الرابعة من القانون رقم 01-10، ووضع تحت سلطة وإشراف وزير المالية، يختص بدراسة طلبات الاعتماد والتقييس المحاسبي ومتابعة المهن المحاسبية، وتم تحديد كيفية تشكيل المجلس بموجب التنظيم.

⁽²⁾ تتمثل هذه الشروط في: - الجنسية الجزائرية، - الحصول على شهادة في التخصص: وهي شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها، - أن يكون متمتعاً بجميع حقوقه المدنية والسياسية، - عدم صدور حكم ضده لارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة، - أن يكون معتمداً من وزير المالية ومسجل في المصنف الوطني لخبراء المحاسبة، - ضرورة تأدية اليمين القانونية المنصوص عليها في المادة السادسة من نفس القانون التي جاءت صيغتها كما يلي " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

مع الإشارة، أنه حسب نص المادة 46 من القانون المنظم لمهام الخبراء المحاسبين، يمكن للخبراء المحاسبين أن يشكلوا شركات الأسهم أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو تجمعات من أجل ممارسة مهنة الخبير المحاسب بشرط أن يتمتع كل الشركاء بالجنسية الجزائرية، ويتم تشكيل الشركة من ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل من الخبراء المسجلين في المصنف الوطني بصفة فردية، مع امتلاك ثلثي رأس المال (3/2)، كما حدته نص المادة 47 من نفس القانون.

⁽³⁾ أنظر نص المادة 9/4 من القانون 01-10، مرجع سابق.

⁽⁴⁾ أنظر نص المادة 12 من نفس القانون.

تتمثل المهام الأساسية للخبير المحاسب في القيام بمختلف الحسابات وتقدير الضريبة الواجبة الدّفع بالنسبة لزبائنه في حالة طلبهم استشارة من هذا الخبير، على هذا الأساس نجد أنّ هناك علاقة ثقة تربط الخبير مع زبائنه قبل وجود أي نزاع قضائي، وتنشأ هذه العلاقة حتى بعد وجود نزاع مع إدارة الضرائب، على هذا نجد أنّ الخبير المحاسب دور في مساعدة المكلف بالضريبة باعتباره زبون لديه، وتستمر هذه العلاقة حتى في حالة وجود نزاع حول الضريبة.

هذا ما جعل المشرع يعترف بحق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره في حالة اتّخاذ مصالح الإدارة الضريبية لإجراءات الرّقابة الجبائية، بالنظر إلى غموض العمليات الحسابية والضريبية في نفس الوقت، ممّا يؤدي إلى عدم إمكانية دفاع المكلف عن نفسه في مواجهة الإدارة الضريبية التي لها الكثير من الوسائل تستعملها لإثبات شكها في مصداقية تصريحات المكلف⁽¹⁾.

يتلقى الخبير أتعابه من الزبون في إطار علاقة خدمة بين الطرفين، عكس ما نجده بالنسبة للخبير المنتدب رسمياً من طرف القضاء لإجراء خبرة فلا يتلقى الأتعاب من أطراف الدّعوى، وإنّما يحدّدها القاضي ويلتزم الطرف المعني بدفع المبلغ المحدّد قبل استخراج تقرير الخبرة.

ثانيا

حالات التنافي مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب

يقصد بالتنافي تعارض المهنة التي يمارسها الخبير مع بعض الأوضاع الأخرى سواء كانت قانونية أو مادية، تجعل ممارسة المهنة بوجود هذه الأوضاع من الأمور التي ستؤثر سلباً على ممارسة مهنة الخبير المحاسب، وتؤثر على مصداقية هذه المهام.

بالعودة إلى نص المادة 64 من القانون رقم 10-01 المنظم لمهن الخبراء في مجال المحاسبة، نجده حدّد لنا الأوضاع التي يكون فيها الخبير في حالة تنافي، والتي تمنع عليه ممارسة المهنة بتوفر هذه الأوضاع التي نلخصها فيما يلي:

أ- ممارسة نشاط تجاري: يمنع على الخبير المحاسب ممارسة أيّ نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية، أو كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني، بمعنى أن هذا العمل قد يؤثر على طبيعة المهام التي يمارسها الخبير وقد لا يكون مستقل في أداء مهامه ويخضع لضغوطات من الجهة التي يعمل لديها.

⁽¹⁾ Voir pour plus de détails sur le rôle de l'expert comptable :

- CHERKAOUI Sabah, Le contentieux fiscal au Maroc : Voies de recours et rôle de l'expert comptable, Mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, Maroc, 2006.

ب- التمثيل في مختلف العهد: يمنع على الخبير أن يكون عضو في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية إلا بالنسبة للشركات التي يمكن إنشاؤها من أجل ممارسة مهام المحاسب كما نصت عليها المادة 46 من القانون رقم 01-10، كما تتنافى مهنة الخبير المحاسب مع ممارسة العهدة البرلمانية أو عهدة انتخابية في المجالس المحلية. مع أنه يمكن للخبير إذا أراد ممارسة أية عهدة مؤقتة تتنافى مع وظيفته أن يطلب الإغفال من الجدول لدى لجنة الاعتماد خلال أجل شهر، وإذا رأت اللجنة أن ممارسة العهدة لا يمس بأخلاقية المهنة تقبل إغفاله خلال مدة العهدة⁽¹⁾.

ج- الجمع بين المهن في تخصص المحاسبة: فلا يمكن للخبير المحاسب أن يجمع بين هذه المهنة ومهنة محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، على أساس أن القانون حدد شروط ممارسة كل مهنة على حدى رغم الانتماء إلى نفس التخصص والمقاربة في الأدوار التي يمارسها كل خبير، لكن لا يمكن لأي من هؤلاء أن يتخذ لنفسه صفة أخرى غير تلك المحددة في مقرر الاعتماد الصادر من الجهة المختصة.

مع الإشارة إلى أن هذا المنع يتعلق فقط بعلاقة الخبير المحاسب مع زبونه أو الشركة التي التزم بالتكفل بالعمليات الحسابية لفائدتها، ولا يعني هذا أن الخبير المحاسب لا يمكن أن يمارس مهنة محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، بل يمكن ذلك بشرط تحصل الخبير المحاسب على شهادة محافظ الحسابات، وعلى هذا الأساس نجد أن الكثير من الخبراء المحاسبين لهم أيضا صفة محافظ الحسابات، ويمارسون مهام أكثر تقيدا من المحاسبة العادية، وللحصول على هذه الصفة يجب على الخبير المحاسبة أن يواصل التكوين لنيل هذه الشهادة⁽²⁾.

أما بالنسبة لمهام التدريس في مجال التخصص فلا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب عندما تكون بصفة تعاقدية وتكميلية، بمعنى يمكن للخبير أن يُدرّس في الجامعات أو المعاهد

(1) أنظر نص المادة 69 من القانون رقم 01-10، مرجع سابق.

(2) للمزيد حول مهنة محافظ الحسابات، راجع:

- طيطوس فتحي، "محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي

مرباح- ورقلة، العدد التاسع، جوان 2013، ص.ص. 39-48.

- ضريفي نادية و هريش سهام، "تطور النظام القانوني للمهن المحاسبية في الجزائر"، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمارثليجي- الأغواط، العدد الخامس، 2019، ص.ص. 63-82.

- NAMOUN Mohamed Azzedine, AGGOUNE Salim et BOUCHELAREM Samia, «réforme de la profession comptable libérale en Algérie: une analyse rétrospective», Revue des recherches en sciences financières et comptables, Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion, Université de M'sila, n° 02, 2018, P.P. 145- 160.

المتخصصة في المحاسبة في شكل ساعات إضافية للمهام التي يمارسها، وباعتبار أن التدريس لا يؤثر على طبيعة المهام التي يمارسها الخبير ولا يؤدي إلى التشهير به فقد سمح المشرع لهؤلاء الخبراء ممارسة هذه المهام الإضافية من أجل الاستفادة من مهاراتهم لاسيما من الناحية التطبيقية والمساهمة في تكوين المتخرجين من مختلف المعاهد.

د- طلب الخدمة من الزبون: حسب نص المادة 70 من القانون رقم 01-10 يمنع على الخبراء المحاسبين السعي لدى زبائنه من أجل طلب مهمة أو خدمة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، أو البحث عن الزبائن من أجل خدمتهم، أو تخفيض الأتعاب أو منح امتيازات، أو استعمال أية وسيلة من أجل الإشهار، لأن ذلك يؤدي إلى المنافسة غير المشروعة بين ممارسي المهنة.

أكد أن عدم احترام الخبير لهذه الأوضاع التي تعيق ممارسة مهنته يؤدي إلى خضوعه للمسائلة حسب طبيعة الخطأ، قد تكون تأديبية أو مدنية أو جزائية، كما نصت عليه المواد من 59 إلى 63 من نفس القانون⁽¹⁾. وما يميز الخبراء أنهم كثيرون التعامل مع الزبائن في إطار تعاقدية، مما يفيد احتمال قيام مسؤولية المدنية للخبير في حالة عدم احترامه لبنود العقد.

أما بالنسبة للمسؤولية الجزائية، فقد تُثار في حالة ثبوت قيام الخبير ببعض التصرفات التي تعيق ممارسة المهنة وكل تقصير في القيام بالتزاماته القانونية، كما جاء في نص المادة 62 من القانون 01-10، التي لم توضح لنا ما هي الحالات أو الأفعال التي يرتكبها الخبير المحاسب وتكون موضوع مسائلة جزائية، لأن استعمال فقط عبارة التقصير في القيام بالتزاماته القانونية يعتبر غير كاف لتحديد الحالات التي يمكن إثارة المسؤولية الجزائية.

فعدم التزام الخبير بالقيام بمهامه المحددة قانونا لا يعني مباشرة إثارة المسؤولية الجزائية للخبير، باعتبار أنه بشر قد يخطئ أثناء ممارسة مهامه بالنظر إلى تعقد هذه المهام أو قد يقوم بكل التزاماته لكن ليس كما حددها القانون، وهنا ينبغي إثارة المسؤولية التأديبية للخبير وليس المسؤولية الجزائية، التي تُثار فقط في حالة القيام ببغض التصرفات غير المشروعة التي تمس بكيان المهنة بكامله.

(1) تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن تطبيقها على الخبير كما جاءت في نص المادة 63 من القانون رقم 01-10 في:

الإنذار، - التوبيخ، - التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، - الشطب من الجدول

وقد أحيانا نفس المادة إلى التنظيم من أجل تبيان أنواع المخالفات وعقوبتها.

حسب اعتقادنا، كان على المشرع أن يوضح لنا بصفة مباشرة الحالات التي تُقام فيها مسؤولية الخبير جزائيا والإحالة إلى المواد المعنية بالتطبيق في قانون العقوبات مباشرة، استناداً إلى مبدأ الشرعية الجزائية المنصوص عليه في نص المادة الأولى من قانون العقوبات⁽¹⁾، التي تفيد عدم إمكانية معاقبة شخص إلا بوجود نص قانوني صريح يفيد أن التصرف الذي قام به يشكل جريمة مع تحديد العقوبة التي تطبق عليه قانونا.

من خلال تفحصنا للقانون المنظم لمهنة الخبراء في مجال المحاسبة لم نجد إلا مادة قانونية واحدة تمّ من خلالها إقرار خضوع الخبير إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات، كما جاء ذلك في نص المادة 71 من القانون 01-10 التي منعت على الخبير إفشاء السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات⁽²⁾، عكس ما نجده في مختلف القوانين المنظمة لمختلف المهن الحرة لاسيما تلك التي لها علاقة مع جهاز القضاء، أين نجد أن المشرع في كل مرة يحيلنا إلى المواد من قانون العقوبات التي ستطبق على المعني إذا خالف التزاماته كما حدّدها القانون، وأحسن مثال ما نجده في المرسوم المنظم لمهنة الخبراء القضائيين أين تمّ الإحالة في بعض الأوضاع إلى قانون العقوبات لتبيان أن الخبير خالف إلتزاماته تُقام عليه مسؤولية جزائية.

لكن بالنسبة للقانون المنظم لمهنة الخبراء في المحاسبة لم يتمّ تحديد التصرفات التي توقع الخبير تحت طائلة المتابعة الجزائية، بل تمّ فقط الإحالة بصفة عامة إلى قانون العقوبات، دون تبيان طبيعة الجريمة التي يتابع بها الخبير، إلا في حالة واحدة كما سبق الإشارة إليه بالنسبة لإفشاء السر المهني. أمّا فيما يخص كيفية انتداب الجهة القضائية للخبراء المحاسبين، فقد أقرت المادة 13 من القانون 01-10 على إمكانية تعيين هؤلاء كخبراء قضائيين طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية بمعنى يمكن للقاضي الاستعانة بهم لإعداد الخبرات في مجال المحاسبة في إطار الأحكام الإجرائية المعمول بها.

الفرع الثاني

الخبير في المحاسبة مساعد عرضي لمرفق القضاء

⁽¹⁾ تنص المادة الأولى من الأمر رقم 156-66، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، ج.رج.د.ش. عدد 48، صادر في 10 جوان 1966، معدل ومتمم، على "لا جريمة ولا عقوبة ولا تدبير أمن بغير قانون".

⁽²⁾ كيف المشرع الجزائري جريمة إفشاء السر المهني بأنها جنحة كما جاء ذلك في نص المادة 301 من نفس القانون، ويعاقب فاعلها بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 دج إلى 5000 دج.

نظراً لأهمية الخبرة في الدّعى القضائية فقد أسندت عملية القيام بهذا الإجراء لفئة معينة من الأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط القانونية والمؤهلات العلمية للتسجيل في جدول الخبراء القضائيين⁽¹⁾، وما يميّز كيفية اعتماد الخبراء من طرف الجهة القضائية هو إتباع نفس الإجراءات لإعداد قائمة الخبراء المسجلين دون التمييز بين طبيعة تخصص كل خبير أو الجهة التي ينتمي إليها، وقد حدّد المرسوم التنفيذي رقم 310-95⁽²⁾ الشروط الواجب توفرها في الخبير الذي يريد التسجيل في قائمة الخبراء المعتمدين من طرف الجهة القضائية (أولاً)، كما أنّ ممارسة هذه المهنة يتم في إطار الخضوع لبعض الواجبات مقابل الحقوق التي يتمتّع بها ممارسوا هذه المهنة (ثانياً).

أولاً

شروط التّسجيل لاكتساب صفة الخبير القضائي

ميّز المرسوم التنفيذي السابق الذّكر بين الشروط الواجب توفرها بالنظر إلى طبيعة الشخص موضوع الاعتماد⁽³⁾، سواءً كان شخص طبيعي أو شخص معنوي.

أ- بالنسبة للشخص الطبيعي: تضمنت المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي 310-95 الشروط الواجب توفرها في الشخص الطبيعي الذي ينوي التّسجيل في قائمة الخبراء القضائيين وتتمثل هذه الشروط في:

1- الجنسية الجزائرية: لم يتم التمييز ما إذا كانت الجنسية أصلية أو مكتسبة، حتى إذا كان الشخص له جنسية أجنبية فيمكن قبول تسجيله بشرط أن تكون هناك اتفاقية دولية ثنائية أو

(1) بوهوش عبد السلام، المسؤولية التأديبية للخبير القضائي (دراسة مقارنة)، وزارة العدل، المملكة المغربية، (د س ن)، ص. 84.

(2) مرسوم تنفيذي رقم 310-95، مرجع سابق.

(3) اعتمد المشرع الجزائري تقريبا بنفس الشروط التي أقرها المشرع الفرنسي للتسجيل في قائمة الخبراء القضائيين، كما هو مبيّن في القانون رقم 130-2004 و المرسوم رقم 1463-2004 لسنة 2004، راجع:

- Loi N° 2004-130 du 11 février 2004 réformant le statut de certaines professions judiciaires ou juridiques, des experts judiciaires, des conseils et propriété industrielle et des experts en ventes au x enchères publique, JORF du 11 février 2004, [En ligne]: www.legifrance.gouv.fr, (consulté le 10/10/2016).

- Décret n° 2004-1463 du 23 décembre 2004 relatif aux experts judiciaires, modifié par le décret n° 2012-1451, du 24 décembre 2012.

Voir aussi : - RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op. Cit.

إلا أنّ ما يمكن ملاحظته فيما يخص كيفية اعتماد القائمة، أنّ الجهات القضائية الجزائرية تعتمد تقريبا على نفس القائمة السابقة دون القيام بعملية الإقصاء أو تعديل القائمة، عكس الجهات القضائية الفرنسية التي تولي أهمية خاصة لسيرة الخبراء المقيدون وتراقبهم وفي حالة وجود خبراء لا يؤدون مهامهم على أحسن وجه، تقوم مباشرة بإقصائهم من القائمة. راجع:

- CHARRIER Emmanuel, « l'expert-comptable judiciaire : un pair de la cour », in (L'entreprise, le chiffre et le droit), Bordeaux, 2005, p. 135.

متعددة الأطراف تسمح بذلك، باعتبار أن نص المادة أضافت "على مراعاة الاتفاقيات الدولية في هذا المجال"، وما يمكن الإشارة إليه أن المشرع اشترط الجنسية الجزائرية على غرار مختلف وظائف الدولة التي يشترط لتوليها أن يكون الموظف جزائري الجنسية.

2- شرط المؤهل: بمعنى أن يكون حائزاً على شهادة جامعية أو مؤهل في الاختصاص يسمح له بالتسجيل، وأكد أن هذا التسجيل يتم بعد ممارسة المهنة في مكتب مُعد لذلك، ولا يمكن لأي شخص أن يطلب التسجيل مباشرة دون أن يكون مارس مهنته كخبير استناداً إلى المؤهل أو الشهادة التي يشترطها القانون لاكتساب صفة الخبير في مجال معين.

3- السيرة الذاتية: بمعنى أن لا يسبق للخبير ارتكاب أفعال مخلة بالآداب العامة والشرف بصدر قرار نهائي يدينه بهذه الجريمة، وأن لا يكون ضابط عمومي تمّ عزله أو محامي شطب من النقابة أو موظف عزل بموجب إجراء تأديبي، وأكد أن اشتراط السيرة الحسنة للتسجيل من الأمور البديهية لاسيما وأن التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين يعني أن الخبير يصبح عون شبه قضائي تربطه علاقة مع الجهة القضائية، فينبغي أن تكون سيرته حسنة لكي يمارس مهامه على أحسن وجه وأن يتصف بالعدل لأن عمله من نفس جنس عمل القاضي⁽¹⁾.

4- السيرة المهنية: ينبغي أن لا يكون قد تعرض لإفلاس أو تسوية قضائية، أو منع من ممارسة المهنة، كما يشترط نفس المرسوم التنفيذي أن يكون للخبير خبرة مهنية في التخصص لا تقل عن سبعة سنوات من أجل طلب التسجيل، ممّا يعني أنّه لا يمكن له التسجيل مباشرة بعد فتح المكتب وممارسة المهنة رغم اكتسابه صفة الخبير المحاسب، وإنّما ينبغي أن تكون له خبرة معتبرة في المجال لكي تطمئن الجهة القضائية من إمكانياته وقدرته على إفادة هذه الجهة بالمعلومات التقنية التي تحتاجها أثناء معالجتها للقضايا التي تُطرح أمامها⁽²⁾.

⁽¹⁾ خنوش سعيد، مرجع سابق، ص. 162.

⁽²⁾ يوصف الخبرة القضائية بصفة عامة أنّها مهنة وليست وظيفة، على أساس أن تعامل الخبير مع الجهة القضائية يكون على سبيل الاستثناء، فلا يعتبر عون تابع لهذا المرفق، إلّا أنّ هناك من الفقهاء والممارسين في هذا المجال الذين يعكسون هذا المبدأ ويغترون أن الخبرة هي وظيفة وليست مهنة كما صرح به (MATET Patrick) باعتباره رئيس محكمة الاستئناف بباريس في إطار مناقشات الملتقى حول الخبرة المدنية، الذي أكد أنّ القضاة يدافعون دائماً عن هذا المبدأ ويستندون إلى فكرة الخبرة المهنية التي يكتسبها الخبير مما يجعل عمله يوصف بوظيفة، راجع:

- MATET Patrick, «1^{ère} table ronde ; indépendance et autorité de l'expert », Actes du colloque sur l'expertise civile et procès équitable en Europe », Organisé par l'institut Européen de l'expertise et de l'expert, Association Française des docteurs en droit et le cercle France- Amériques à Paris, le 15/12/2009, P. 40.

في نفس الوقت اشترط المرسوم التنفيذي المنظم لكيفية اعتماد الخبراء⁽¹⁾، على ضرورة موافقة المنظمة التي ينتهي إليها الخبر حسب التخصص من أجل تقديم طلب التسجيل، وهذا الشرط منطقي، لأن كل المهن الحرة تمارس في إطار المنظمات الوطنية التي تمارس سلطتها السلمية على مختلف الأعوان الذين يمارسون تلك المهن، وأي قرار يتخذ ينبغي أن تصدره هذه الجهة لكي تكون له القيمة القانونية، ففي حالة قيام أي خبر بطلب التسجيل دون معرفة المنظمة فيؤدي ذلك إلى خضوعه للمساءلة التأديبية⁽²⁾.

ما يمكن الإشارة إليه في نفس الصدد، أن المرسوم التنفيذي لم يشترط سن قانونية من أجل طلب التسجيل في القائمة، مما يعني أنه فتح المجال لأي خبر دون تقييده بالسن، هذا عكس ما نجده عند بعض التشريعات التي اشترطت بلوغ الخبر سن معينة من أجل قبول طلبه للتسجيل⁽³⁾.

ب- بالنسبة للشخص المعنوي: يمكن للشخص المعنوي الذي يتم إنشائه من طرف الأشخاص الطبيعيين في شكل شركة أو مؤسسة أن تطلب التسجيل في قوائم الخبراء المعتمدين⁽⁴⁾، بشرط توفر الشروط المنصوص عليها في المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 310-95 التي تتمثل في:

1- أن تتوفر في الأشخاص الطبيعيين المنشيين للشخص المعنوي السيرة الذاتية الحسنة: كما هو منصوص عليه في الفقرة 3، 4 و 5 من المادة الرابعة المتعلقة بالشروط الواجبة بالنسبة للشخص الطبيعي⁽⁵⁾، ومغزى ذلك أن الشخص المعنوي رغم اعتباره كيان افتراضي إلا أنه يسير من طرف أشخاص طبيعيين ينبغي أن يكونوا حسني السيرة لقبول تسجيلهم أمام الجهة القضائية.

(1) مرسوم تنفيذي رقم 310-95، مرجع سابق.

(2) يخضع كل خبر وفي أي مجال إلى النظام الذي تقره الجهة الوصية، وتم تنظيم عمل المنظمات الوطنية في القوانين المنظمة لكل مهنة ففيما يخص خبراء المحاسبة نصت المادة 14 من القانون رقم 01-10 المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع هذه الهيئات بالشخصية المعنوية، مع الإشارة أنه في ظل القانون 08-81 الملغى بموجب القانون 01-10 تم إنشاء هيئة واحدة تتكفل بمختلف الأصناف من الخبراء.

(3) من بين هذه التشريعات نجد التشريع الأردني الذي اشترط بلوغ الخبر ثلاثين سنة لقبول طلب التسجيل في جدول الخبراء. راجع:

- الشنيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 145.

(4) أخذ المشرع الجزائري تقريبا بنفس الأحكام التي كرسها المشرع الفرنسي فيما يخص الخبر في شكل شخص معنوي. راجع للمزيد:

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, *L'expert et l'expertise judiciaire en France (Théorie - Pratique- Formation)*, 2^{ème} éd., Brulant, Bruxelles, 2008, P.42.

(5) مرسوم تنفيذي رقم 310-95، مرجع سابق.

2- الخبرة المهنية: فمن أجل قبول التَّسجيل ينبغي أن يكون الشخص المعنوي كما هو الشأن بالنسبة للشخص الطبيعي قد اكتسب خبرة تؤهله لممارسة هذه المهمة، وقد اشترطت نفس المادة أن يكون الشخص المعنوي قد اكتسب خبرة لا تقل عن خمسة سنوات.

3- المقرر الرئيسي: كما يستوجب أن يكون للشخص المعنوي مقرر رئيسي أو مؤسسة تقنية تتماشى مع تخصصه، يتواجد في دائرة اختصاص المجلس القضائي الذي يقدم طلب التَّسجيل أمامه، ورغم أهمية هذا الشرط الذي من خلاله يحدّد الوجود الحقيقي للشخص المعنوي ككيان، إلّا أنّ المشرع لم ينص على هذا الشرط بالنسبة للشخص الطبيعي الذي هو الآخر يجب أن يكون له مكتب في نفس اختصاص الجهة القضائية التي يطلب التَّسجيل، ويتمثل الهدف في تعيين الشخص المعنوي لإجراء الخبرة بالنظر إلى طبيعة بعض الملفات التي تحتاج الكثير من الدّقة والاحتراف لإنجازها على أحسن وجه كما هو الأمر بالنسبة للقضايا المالية المهمة⁽¹⁾.

ما يمكن الإشارة إليه في الأخير، أنّه رغم إقرار المرسوم التنفيذي رقم 95-310 شروط التَّسجيل في قوائم الخبراء القضائيين للاستفادة من خدماتهم، فهناك حالات استثنائية يمكن للقاضي انتداب خبير غير مقيّد اسمه في القائمة وذلك لاعتبارات خاصّة عندما تكون هناك حاجة ملحة ومستعجلة للخدمات التي يقدمها الخبير في مجال محدد بالنظر لاعتبارات خاصة في الخبير، وقد أقرت الفقرة الثانية من المرسوم المحدد لشروط التَّسجيل على أنّه يجوز للجهة القضائية في إطار الإجراءات وفي حالة الضرورة أن تعيّن خبيراً لا يوجد اسمه في القوائم القضائية.

وبتوفر الشروط السابقة الذكر سواء بالنسبة للشخص الطبيعي أو المعنوي، يمكن للخبير الذي يرغب في التسجيل أن يقدم طلب كتابي للتسجيل يوضح فيه التخصص الذي يرغب في التسجيل فيه، يوجّه إلى النائب العام لدى المجلس القضائي الذي يتواجد بمقر اختصاص الجهة التي ينتهي إليها⁽²⁾.

يجري النائب العام تحقيق إداري للتأكد من توفر كل الوثائق اللازمة، ثم يقوم بتحويل الملف إلى رئيس المجلس القضائي الذي يتكفّل باستدعاء الجمعية العامة للقضاة العاملين على مستوى المجلس القضائي، من أجل اختيار قوائم الخبراء حسب التخصص وترسل القائمة إلى وزير العدل للموافقة⁽³⁾ وتعلق القائمة المقبولة بمقر المجلس القضائي⁽¹⁾.

⁽¹⁾ YAICH Abderraouf, Normes d'expertise comptable judiciaire, les nouvelles presses, paris, 1993, p. 14.

⁽²⁾ راجع نص المادة السادسة من المرسوم التنفيذي رقم 95-310، مرجع سابق.

⁽³⁾ راجع نص المادة 08 من نفس المرسوم.

ثانيا

حقوق وواجبات الخبير المسجل في القائمة

يمارس الخبير مهنة حرة في مكتبه ولا يخضع لأيّة سلطة مباشرة أو أوامر أثناء تأدية مهامه، إلاّ أنّه بعد تسجيله في قوائم الخبراء المعتمدين لدى الجهات القضائية يعني أنّه سيتمتع ببعض الحقوق الإضافية الضرورية أثناء تأدية مهامه كخبير منتدب من الجهة القضائية (أ)، وفي نفس الوقت يخضع لبعض الواجبات التي تقيده وتلزمه بأداء مهامه على أحسن وجه (ب).

أ- الحقوق: لم يوضح لنا المرسوم التنفيذي 95-310⁽²⁾، بصفة مباشرة ما هي الحقوق التي يكتسبها الخبير المسجل أمام الجهة القضائية، لكن يمكن استخلاصها كما يلي:

1- الحق في تقاضي الأتعاب: يعتبر هذا الحق من أهم الحقوق التي يكتسبها الخبير مقابل الخدمات التي يقدمها للجهاز القضائي، فمن غير المعقول تقديم خدمة دون تلقي مقابل ذلك، وأكد أنّ الدافع الذي يجعل كل خبير يسعى للتسجيل في القائمة هو الأتعاب التي يتحصل عليها مقابل الخبرات التي ينجزها بطلب من الجهة القضائية التي أمرت بانتدابه.

يتمّ تحديد هذه الأتعاب من طرف القاضي الذي انتدب الخبير لإنجاز المهمة المسندة إليه عن طريق دفع تسبيق يحدده القاضي وبعد انتهاء الخبير من إعداد تقريره يقوم بتقدير الأتعاب النهائية التي يستحقها، إلاّ أنّ الفصل النهائي في هذه الأتعاب يكون من اختصاص رئيس المجلس القضائي أو المحكمة الإدارية حسب الحالة، الذي تكون له السلطة الواسعة في تحديد المبلغ الحقيقي الذي يستحقه الخبير مقابل الخدمة التي أنجزها ويراعي في ذلك طبيعة الخدمة المنجزة والمساعي التي بذلها الخبير ومدى إنجازه للخبرة في الأجل المحددة له.

بتمعننا في النصوص القانونية المتعلقة بإجراء الخبرة لا نجد أيّة إشارة إلى حق الخبير في المطالبة بتسديد أتعابه من الخصم الذي ألزمه القاضي بتسديدها، ولم نصادف أي حكم أو قرار قضائي يتضمن اعتراف القاضي بحق الخبير في المطالبة بتسديد الأتعاب، عكس من نجده في التشريع الفرنسي

⁽¹⁾ يعتبر المشرع التونسي أكثر دقة فيما يخص كيفية التعامل مع الخبراء واختيارهم، فبعد الانتهاء من اختيار القائمة على مستوى كل التخصصات، يتم نشر القائمة في الجريدة الرسمية لإعطاء الطابع الرسمي والنهائي لهذه القائمة. راجع للمزيد:

- YAICH Abderraouf, Op.Cit. P. 14.

⁽²⁾ مرسوم تنفيذي رقم 95-310، مرجع سابق.

الذي اعترف بصفة مباشرة بحق الخبير في البحث عن حقه استناداً إلى المجهود الذي بذله لإعداد التقرير،

أكثر من ذلك، فقد اعترف مجلس الدولة الفرنسي بمسؤولية الجهاز القضائي الذي انتدب الخبير عن الضرر الذي ألحقه نتيجة عدم تسديد الأتعاب، وأقر بمسؤولية مرفق القضاء وكيف هذه المسؤولية أنّها بدون خطأ⁽¹⁾، باعتبار أنّ أطراف الخصومة هم من سببوا في عدم تسديد الأتعاب إلا أنّ الجهة القضائية تتحمل المسؤولية في تعويض الخبير عن كل الضرر الذي لحق به، وقبل إقرار مسؤولية جهاز القضاء ينبغي على الخبير أن يسعى أمام الخصم الملزم بتسديد المصاريف من أجل إلزامه بالدفع، باستعمال الوسائل القانونية خلال أجل شهرين من تاريخ صدور الحكم أو القرار الذي يتضمن هذا الإلزام⁽²⁾.

ما يُثير الاستغراب أنّ المشرع الجزائري لم يشير إلى هذه الإجراءات التي يمكن للخبير اللجوء إليها للحصول على حقه، وأشار فقط أنّ تحديد الأتعاب النهائية يتم بموجب أمر من طرف رئيس الجهة القضائية الذي يفصل في الأتعاب التي قدمها الخبير، وتسلم نسخة من الأمر إلى الخبير من أجل التنفيذ، كما جاء ذلك في نص المادة 143 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁾، ويفهم ضمناً من خلال نص هذه المادة أنّ الخبير بعد تسلمه للأمر الذي يحدد أتعابه يمكن له السعي أمام الخصم المعني بالتسديد من أجل الدفع، لكن دون التوسّع في مختلف الإجراءات وكيفية تنفيذ الأمر، وما هو الحل في حالة رفض الخصم تسديد المبلغ المحدد للخبير.

حتى من الناحية العملية نجد أنّ أغلب الخبراء لا يسعون للحصول على هذه الأتعاب في حالة عدم تسديدها من الخصم المحدد من طرف القاضي، ممّا يؤدي إلى ضياع حقهم في تقاضي الأتعاب. كما أنّ رفض تسديد الأتعاب من الاحتمالات الضئيلة التي يمكن مصادفتها على أساس أنّه لا يمكن استخراج نسخة من التقرير المودع لدى الجهة القضائية إلاّ بعد تسديد المبلغ المحدد في الأمر القضائي، ممّا يفيد أن الخصم رافع الدّعى أكيد يسعى لاستخراج نسخته من أجل إعادة السير في الدّعى، وذلك بعد تسديد أتعاب الخبير أمام كتابة ضبط الجهة القضائية.

(1) MOUSSA Tony, *Droit de l'expertise*, 3^{ème} éd., Dalloz, Paris, 2015, P. 511.

(2) Ibid, P. 511.

(3) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

2- حماية الخبير ومساعدته في أداء مهامه: ينبغي على الجهة القضائية أن يوفر للخبير الحماية ضد الأخطار التي قد يتعرض لها ميدانيا⁽¹⁾، باعتباره يتنقل إلى الأمكنة من أجل الملاحظة الميدانية هذا ما قد يجعله عرضة للإهانات والتعدييات من أطراف النزاع، على هذا الأساس فكل من قام بإهانة الخبير أو يتعدى عليه يتعرض لعقوبة جزائية⁽²⁾.

ب- الواجبات: إنَّ الحديث عن الواجبات يعني ذلك أنَّه يجب على الخبير المعتمد أن يمارس المهام المسندة إليه دون تهاون وفي الحالة العكسية يتعرض للمسائلة حسب الحالة، وتتمثل هذه الواجبات التي تقع على الخبير في:

1- الالتزام بأداء اليمين القانونية: يعتبر هذا الالتزام مبدأ قانوني أساسه أنَّ كل متعامل أو موظف في الجهاز القضائي يقوم بالحلف قبل بداية ممارسة مهامه⁽³⁾، وتختلف إجراءات أداء اليمين باختلاف الشريحة التي ينتمي إليها الخبراء المعهود إليهم إنجاز الخبرة⁽⁴⁾، فإذا تعلق الأمر بالخبراء المعتمدين من الجهة القضائية يتم استدعائهم للحلف بشكل جماعي في الجلسة المبرمجة لذلك، وهذا بعد موافقة وزير العدل على قوائم الخبراء التي تمَّ إعدادها من المجالس القضائية، أمَّا بالنسبة للخبراء غير المسجلين والذين يتم نديهم بصفة استثنائية لإنجاز خبرة خاصة فإنَّ أداء اليمين يكون

⁽¹⁾ رغم إقرار النصوص القانونية بإجراءات صارمة ضد كل من يحاول التَّعدي على الخبير، إلَّا أنَّ هذا الإقرار يعتبر ناقص لكون أنَّ الخبير ينتقل لوحده إلى الأمكنة من أجل إنجاز المأمورية، فليس هناك حماية مباشرة للخبير أثناء القيام بمهامه، بدليل عدم نص يقضي بإرسال مساعدين للخبير من أجل حمايته خلال مراحل الإنجاز. راجع للمزيد:

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, *L'expert et l'expertise judiciaire en France (Théorie - Pratique- Formation)*, 2^{ème} éd. Brulant, Bruxelles, 2008, P.115.

⁽²⁾ تتمثل هذه العقوبات في تلك المنصوص عليها في المادتين 144 و 148 من قانون العقوبات المتمثلة في :

- جنحة إهانة موظف أو ضابط عمومي أثناء تأدية مهامه أو بمناسبتها، والعقوبة المقررة هي الحبس من شهرين إلى سنتين وغرامة مالية من 1000 إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

- جنحة التعدي بالعنف أو القوة، والعقوبة المقررة هي الحبس من سنتين إلى خمسة سنوات وإذا نتج عنه إسالة دماء أو جرح تضاعف العقوبة. للمزيد حول التدابير المقررة لحماية الخبراء، راجع:

- ختير مسعود، "حماية الخبراء في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري"، *مجلة معالم للدراسات القانونية والسياسية*، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيندوف، العدد الأول، 2019، ص. 289.

⁽³⁾ DIAZ Corinne, *Le guide des expertises judiciaires*, 2^{ème} éd. Dalloz, 2014, p. 101.

⁽⁴⁾ بظاهر تواتي، *الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية في التشريع الجزائري والمقارن*، الديوان الوطني للأشغال التربوية الجزائر، 2005، ص. 63.

أمام القاضي الذي أمر بانتداب خبير غير مسجل⁽¹⁾، ويتم تحرير محضر يوقعه القاضي والخبير وتودع نسخة منه في ملف القضية، كما جاء ذلك في نص المادة 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾. أمّا بالنسبة لصيغة أداء اليمين، فالأصل أن يتم شفاهة في الجلسة أو أمام القاضي في حالة الاستعانة بخبير غير معتمد، وفي حالات استثنائية قد يتم أداء اليمين كتابة، ذلك في حالة عدم استطاعة الخبير حضور الجلسة للحلف⁽³⁾ مع الإشارة أنّ تأدية هذه اليمين تكون فقط بالنسبة للخبراء المسجلين لأول مرة، أمّا بالنسبة للخبراء الذين سبق وأن تم تسجيلهم فلا يلتزمون بأداء اليمين في كل سنة عند إعداد القائمة. وفي كل الأحوال ينبغي تحرير محضر أداء اليمين، يوقعه القاضي والخبير المعني وكاتب الضبط، ويُحفظ لدى أرشيف الجهة القضائية.

يتمثل المغزى من إلزام المشرع الخبراء بأداء اليمين في كون هذا الإجراء يحمل في طياته مقومات أخلاقية ودينية تكسب الخبير مصداقية تجعله معاون للقضاء⁽⁴⁾، وكذا من أجل تذكيرهم بأهمية هذه المهنة وأنّه ينبغي على الخبير أن يكون صادقاً على الأقل مع نفسه وأن يكون له ضمير مهني يجعله مخلص في عمله ولا ينحرف أو ينحاز لأي طرف، لأنّ ذلك يعني أنّه يتعدى على حقوق الطرف الآخر في الدّعوى القضائية، لاسيما بالنسبة لبعض المنازعات التي يكون اللجوء فيها إلى الخبير من المهام الأساسية بالنظر إلى الطابع التقني لهذه المنازعات، كما هو الحال بالنسبة للمنازعات الضريبية، فأكد أن تقرير الخبير مهم جداً بالنسبة للقاضي الفاصل في الدّعوى.

الالتزام بأداء اليمين لا يعني بالضرورة أن الخبير ينجز المهام بكل دقة، إنّما قد يخطئ هو الآخر باعتباره بشراً، بشرط أن لا يعتمد في ذلك لتحقيق أغراض غير مشروعة، لأنّ مثل هذا التصرف يفيد أنّ هذا الخبير لا تتوفر فيه الثقة ويقع تحت المسؤولية في حالة إثبات الخروقات التي قد يرتكبها متعمداً في الإضرار بأي طرف.

(1) أخذ المشرع الجزائري كعادته بنفس الأحكام المتعلقة بأداء اليمين، كما هو الأمر في النظام الفرنسي. راجع للمزيد:

- VAYRE Pierre, «comparaison de la désignation d'expert et de la définition de la mission d'expertise pour recours en responsabilité à l'occasion des actes médico-chirurgicaux selon la juridiction administrative et civile », Actes du colloque sur la spécificité de l'expertise administratif au regard de l'expertise civile), Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, le 07/01/2004, P. 64.

(2) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(3) تتمثل صيغة أداء اليمين في " أقسم بالله العظيم أن أقوم بأداء مهامي كخبير على خير وجه وبكل إخلاص وأن أبدي رأيي بكل نزاهة واستقلالية". راجع نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجزائية، مرجع سابق.

(4) بطاهر تواتي، مرجع سابق، ص. 65.

إلا أن إلزام المشرع الخبراء بضرورة الحلف لا يعني أن هؤلاء بمجرد أدائهم لليمين أصبحوا معصومين من الخطأ، بل قد يرتكبوا أخطاء أو يتعمدون في تحريف بعض الوقائع، فقد أثبت الواقع العملي أن هناك من الخبراء من لا يحترم هذه اليمين ويقوم ببعض الممارسات الخطيرة التي تتنافى مع صفته كخبير معتمد لدى الجهاز القضائي، فالواقع أثبت أن هناك من الخبراء من يضيعون حقوق المتقاضين ليس بسبب الخطأ لكن نتيجة التحايل والسعي لتحقيق أغراض بعيدة عن المهنة الشريفة. تطرح في نفس الإطار نقطة أساسية سككت المشرع عنها وهي حالة عدم قيام الخبير بأداء اليمين هل يمكن اعتبار هذا سببا لبطلان التقرير الذي أعدّه الخبير؟، لا نجد أي موقف للمشرع الجزائري في هذه المسألة رغم أهميتها الميدانية، فيبدو لنا أنه مادام أن المشرع ألزم الخبير بأداء اليمين فيجب عليه القيام بذلك لكي يكون صالحا للتعامل معه، لكن من جانب آخر ألا يمكن تفسير عدم الامتثال لهذا الإجراء من الشكليات التي لا تؤثر على سلامة الخبرة المنجزة.

منطقيا، يبدو أن اشتراط أداء اليمين يعني ضرورة أدائه تحت طائلة بطلان المأمورية المنجزة من الخبير، على أساس أن النص القانوني هو الذي ألزم الخبير بإتباع هذه الشكلية، لكن مادام أن المشرع لم ينص بصفة مباشرة بأن مخالفة هذا الإجراء يؤدي إلى البطلان يعني أنه منح السلطة التقديرية للقاضي⁽¹⁾.

لكن، حسب اعتقادنا فإن هذا القول غير كافٍ لتبرير مخالفة شكلية مثل الحلف التي لها عدّة أبعاد وتجعل على الأقل الخبير أثناء إنجاز مهمته يحس بتأنيب الضمير في حالة انحيازه أو سعيه للإضرار بأي طرف فيقع تحت مسؤولية أخلاقية قبل أن تكون قانونية، ولم يتم النص عليه كإجراء ضروري في القانون إلا لأهميته وضروريته، وربما يعود السبب الذي جعل القضاة يتسامحون في هذا الإجراء إلى أنهم المتسببون في إمكانية الوقوع في هذا الإشكال لعدم تأكدهم قبل انتداب الخبير من استيفائه لهذا الإجراء، خاصة بالنسبة للخبراء غير المقيدين أمام الجهة القضائية⁽²⁾.

(1) بظاهرتواتي، مرجع سابق، ص. 65.

(2) ما يبرر هذا القول هو اختلاف الاجتهاد القضائي في النطق ببطلان إجراء الخبرة من عدمه في حالة عدم استيفاء شكلية أداء اليمين فقد أقرت المحكمة العليا في بعض اجتهاداتها بضرورة التأكد من استيفاء هذا الإجراء قبل الفصل في الدعوى، كما جاء في قرارها الصادر عن الغرفة المدنية في 19/07/1989 الذي جاء فيه: "إن قضاة المجلس بتأييدهم تقرير الخبرة دون أن يبينوا ما إذا كان الخبير المنتدب مقيد في قائمة الخبراء أو قد أدى اليمين القانونية، فإنهم بقضائهم كما فعلوا قد أساءوا تطبيق القانون"، كما صدر من نفس الجهة أي الغرفة الإدارية اجتهاد آخر يناقض مع ما جاء في القرار السابق، فقد جاء في القرار رقم 621-80 الصادر بتاريخ 10/10/1991 أنه "لا يمكن قبول التصريح بالبطلان إلا إذا تم المساس بحقوق الدفاع، وفي دعوى الحال فإن الخبير المنتدب قام

2- التزام الخبير بتقديم طلب للإعفاء من الخدمة في حالات خاصة: فقد لا يستطيع أداء المهمة المأمور بها عندما تكون هناك ظروف تقيده أو تضر بصفته كخبير أو في حالة سبق اطلاعه على ملف القضية في مناسبة سابقة، ففي كلا الحالتين يجب على الخبير أن يتنازل عن أداء المهمة بمعرفة القاضي الذي انتدبه لذلك، ولا يمكن له أن يتخذ موقف سلبى فقط دون إعلام الجهة القضائية لأن ذلك سيوقعه تحت مسؤولية تأديبية⁽¹⁾.

3- الالتزام بأداء المهمة بصفة منفردة وبسرية: فلا يمكن له أن ينيب شخص آخر للقيام بالمهمة المأمور بها بسبب وجود اعتبار شخصي في الخبير المختار للقيام بالمهمة، وبالنظر أيضا إلى طبيعة المهام المسندة إليه التي تتضمن في النهاية إقرار لحقوق أو عدم الإقرار بها، فلا ينبغي على الخبير أن يتهاون في أداء المأمورية لتفادي الإضرار بمصالح المتقاضين.

كما ينبغي على خبير المحاسبة أن يحترم مبدأ السرية في مختلف مهامه التي يمارسها حتى في إطاره علاقته مع زبائنه العادين⁽²⁾، لتفادي فضح أسرار الأشخاص، لاسيما في بعض القضايا التي تتعلق بالحياة الخاصة⁽³⁾، التي تستوجب على الخبير أن لا يفشي المعلومات التي وصلت إلى علمه، لأن ذلك يعني التعدي على حرمة الحياة الخاصة⁽⁴⁾، وفي كل الأحوال فإن الخبير هو الذي يتحمل المسؤولية في حالة إخلاله بهذه الأحكام وهو أيضا المسؤول عن كل الوثائق التي تُسلم له بمناسبة مباشرة إجراءات الخبرة، وحسب نص المادة 13 من المرسوم التنفيذي 310-95، فإنه ينبغي على الخبير أن

بكافة المساعي لإجراء مأموريته على أكمل وجه"، ممّا يفيد من خلال حيثيات هذا القرار أنه لم يتم الاستجابة لطلب أحد أطراف الدّعى الذي دفع ببطالان الخبرة لعدم قيام الخبير بحلف اليمين. أشار للقرار: - بظاهر تواتي، مرجع سابق، ص. 67.

⁽¹⁾ نصت المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 310-95 على كلا الحالتين التي بتوفرها يجب على الخبير تقديم طلب للتنازل عن ممارسة تلك المهمة، لكن هذه المادة نصت فقط على الحالتين وأشارت إلى مراعاة الحالات الأخرى المنصوص عليها قانونا، وتفاديا للإيهام كان على المشرّع أن ينص مباشرة على مختلف الحالات وليس الاكتفاء فقط بذكر حالتين.

⁽²⁾ BELLOUL Khaled, Op. Cit. p. 18.

⁽³⁾ يعتبر مبدأ السرية من المبادئ التي ينبغي على الخبير المحاسب احترامها ليس فقط في إطار علاقته بالجهة القضائية، وإنما في إطار ممارسة المهنة الحرة التي تستوجب الحفاظ على أسرار الأشخاص، لكن في بعض الحالات يصعب تحقيق هذا الالتزام بالنظر إلى طبيعة مهنة الخبير القضائي الذي يتدخل في مسائل النزاع ووثائق الخصوم، الأمر الذي قد يحتم عليه المساس بمبدأ السريّة. راجع للمزيد:

- MADDOLI RESTOUX Anne- Claire, *Responsabilité de l'expert- comptable*, 2^{ème} éd. Litec, Paris, 2003, P. 43.

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 242.

⁽⁴⁾ أقرّت المادة 18 من المرسوم التنفيذي 310-95 على واجب الالتزام بعدم إفشاء الأسرار المهنية بالنسبة للخبير المعين لإجراء الخبرة، وفي حالة ثبوت إخلاله بهذا الواجب يعتبر مرتكب لجريمة إفشاء السر المهني ويخضع للعقوبة المنصوص عليها في المادة 302 ن قانون العقوبات.

يرفق تقرير الخبرة الذي أنجزه بالوثائق التي سُلمت له من أطراف النزاع، التي قد تكون مفيدة للوصول إلى الحقيقة.

يتمثل المغزى من اشتراط إرفاق تقرير الخبرة بهذه المرفقات في تمكين القاضي من مراقبة مدى سعي الخبير للوصول إلى الحقيقة من خلال إدراج هذه الوثائق وتحليلها للوصول إلى نتيجة، وفي حالة عدم تحليلها يعني أن الخبير لم يبذل أي جهد أثناء أداء هذه المأمورية.

4- الالتزام بالصدق: كما يجب على الخبير أن لا يقوم بإبداء آراء كاذبة أو تأييد وقائع يعلم أنها غير مطابقة للحقيقة، ففي حالة ثبوت قيامه بهذا التصرف تطبق عليه العقوبة المنصوص عليها في المادة 238 من قانون العقوبات⁽¹⁾، مثل هذا الالتزام يعتبر ضروري من أجل تفادي أو على الأقل التقليل من مثل هذه التصرفات التي تعيق سير العمل القضائي بصفة عامة لأن العمل الذي ينجزه الخبير ينقل إلى القاضي المختص من أجل الاعتماد عليه للفصل في الدّعى.

5- الالتزام بالحياد: يستوجب على الخبير أثناء إنجاز مهمته أن يكون محايداً⁽²⁾، ولا ينحاز لأي طرف من أطراف الدّعى، أو يتخذ موقف يوجي ولو ضمناً أنه يدعم أدلة طرف على حساب الطرف الآخر، لأن ذلك سيؤدي لا محالة إلى الإضرار بحقوق الأطراف وإلى الشك في مصداقية الأحكام القضائية التي تكون مبنية على التقارير التي يُعدها الخبراء في مختلف التخصصات، وفي حالة وجود أدلة تثبت انحياز الخبير لأية جهة، فإن ذلك سيوقعه تحت مسؤولية تأديبية كما نصت عليه المادة 20 من المرسوم التنفيذي 310-95⁽³⁾، وتطبق عليه إحدى العقوبات التأديبية المنصوص عليها في المادة 19 من نفس المرسوم.

6- الالتزام بعدم تلقي الأتعاب من الخصوم: من الالتزامات التي تقع أيضاً على الخبير القضائي هو عدم طلبه لأتعابه من الخصوم أو طلب تسبيق عن الأتعاب مباشرة من الخصوم، تحت طائلة الشطب من قائمة الخبراء وإبطال الخبرة التي أنجزها، وقد ألحت المادة 15 من المرسوم التنفيذي 95-

⁽¹⁾ قانون العقوبات، مرجع سابق.

⁽²⁾ ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 242.

⁽³⁾ مرسوم تنفيذي 310-95، مرجع سابق.

310 على هذا المنع، كما تمّ النص على هذا الالتزام في الأحكام الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية المتعلقة بإجراء الخبرة القضائية⁽¹⁾.

كما هو معمول به قضائياً، فإنّ القاضي هو الذي يحدّد مقدار التسبيق الذي يدفعه الطرف الذي طلب إجراء الخبرة أو المدعي مباشرة في حالة إقرار القاضي بنفسه ندب خبير دون طلبه من أطراف الدّعى، ويتم دفع هذا التسبيق قبل استخراج النسخة التنفيذية للحكم القاضي بتعيين الخبير، أمّا في حالة عدم دفع التسبيق المحدّد في الحكم التمهيدي فلا يمكن استخراج النسخة التنفيذية من أجل تقديمها أمام الخبير المعين للبدء في الإجراءات.

يتجلى لنا من خلال ما سبق أنّ الواجبات التي تقع على الخبير تتجاوز الحقوق التي أقرها المرسوم التنفيذي المنظم لكيفية التّسجيل في قائمة الخبراء⁽²⁾، والمغزى من ذلك أنّه لا يمكن اختيار أي خبير لمساعدة القاضي في الفصل في حقوق الأشخاص، وإنّما ينبغي تعيين أشخاص أكفاء، لهم مهارات إضافية يفيدون بها الجهة القضائية، بالإضافة إلى ضرورة اختيار أشخاص معروفين بنزاهتهم، وكل هذه الواجبات التي سبق سردها تفيد أهمية الخبرة القضائية ومكانتها في العمل القضائي، فلا تُمنح هذه الصفة لأي كان وإنّما للفئة التي أثبتت جديتها في العمل والمثابرة في تحمل كل المسؤوليات التي تنجر عن ممارسة المهنة، إلّا أنّ ما يُعاب على المشرّع الجزائري هو عدم اهتمامه بوضع قانون خاص بتنظيم مهنة الخبير القضائي، بدليل أنّ الأحكام الخاصة بكيفية التّسجيل تمّ تنظيمها بموجب مرسوم تنفيذي صدر في 1995 ولم يتمّ حتى تعديله لمواكبة مختلف التطورات التقنية وحتى الإجرائية⁽³⁾.

⁽¹⁾ نصت المادة 140 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على " لا يجوز للخصوم بأي حال من الأحوال أداء تسبيقات عن الأتعاب والمصاريف مباشرة للخبير. يترتب على قبول الخبير المقيّد في الجدول هذه التسبيقات شطبه من قائمة الخبراء وبطلان الخبرة".

⁽²⁾ مرسوم تنفيذي رقم 95-310، مرجع سابق.

⁽³⁾ من التشريعات التي تولي اهتمام للخبراء القضائيين نجد المشرّع البلجيكي، الذي واكب في التطورات بتعديل القوانين المنظمة لهذه الفئة من الخبراء، وآخر تعديل كان في سنة 2017، بموجب المرسوم الملكي المؤرخ في 2017/04/25، أحدث هذا القانون إجراءات جديدة وصارمة للتسجيل في قائمة الخبراء القضائيين، كما اشترط على كل خبير أراد التّسجيل أن يثبت خبرة مهنة كخبير قضائي وشرط وجود شهادة تثبت تكوين الخبير في المسائل الإجرائية القضائية، وفي نفس الإطار ألحّ هذا القانون على أنّ التّسجيل يتمّ وفق مرحلتين، الأولى تسمى التّسجيل المؤقت الذي يعني أنّ الخبير في مرحلة التدريب، والثانية هي التّسجيل النهائي الذي يفيد أنّ الخبير أصبح يستحق ممارسة هذه المهنة بجدارة، لأنّه انتقل من المرحلة المؤقتة إلى المرحلة النهائية. راجع للمزيد:

- MOUGENOT Dominique, « le registre experts nouveau est- il arrivé ? », *Revue Belge du dommage corporel et de médecine légale*, Anthemis, Belgique, n° 03, 2017, P.P. 131- 133.

المبحث الثاني

الخبرة القضائية إجراء يطغى على عملية التحقيق القضائي في مادة الضرائب

إنَّ الحديث عن الخبرة كإجراء قضائي يعني ذلك البحث عن الحقيقة، هذه الأخيرة التي تختلف من مجال إلى آخر ولا يمكن كشفها إلاَّ عن طريق الاستعانة بأهل الاختصاص⁽¹⁾، على هذا الأساس تعتبر الخبرة من الوسائل التي منحها المشرع الجزائري للقاضي الإداري الفاصل في مادة الضرائب نظراً لكونها وسيلة فعّالة لحل النزاعات الجبائية، تجعل القاضي يطمئن لمصير الخصومة الضريبية عندما يحيل المسائل التقنية على خبير مختص⁽²⁾.

منح المشرع الجزائري للقاضي الإداري كل السُّلطة التقديرية الواسعة للبحث عن الأدلة واستعمال أيّة وسيلة تحقيق من أجل إتمام عملية الفصل في المنازعات، وفي هذا الإطار نصت المادة 75 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنّه "يمكن للقاضي بناء على طلب الخصوم أو من تلقاء نفسه أن يأمر شفاهة أو كتابة بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون"⁽³⁾ ممّا يفيد الدور الإيجابي الذي يلعبه القاضي لسيّر عملية التّحقيق القضائي بشكل يضمن على الأقل تكوين فكرة لدى القاضي المقرر حول الوقائع المادية والفنية المتعلقة بالنزاع.

تبين لنا من خلال ما سبق من الدراسة، أنّ للخبرة القضائية أهمية خاصة في مادة الضرائب بدليل لجوء القضاة إلى هذه الوسيلة التّحقيقية من أجل الفصل في الدّعوى الضريبية، استناداً إلى مضمون التقرير الذي يعدّه الخبير المنتدب، ويتضمن الإجابة على مختلف المسائل التقنية المطروحة في ملف الدّعوى، هذا ما يجعلنا نبحت عن المبررات التي تجعل القاضي الإداري يستعين كثيراً بالخبير القضائي المحاسب أثناء عملية الفصل في الدّعوى الضريبية عن طريق التركيز على تبيان ما يميّز

⁽¹⁾ Voir :

- LAMARIE Gérard, « aspect philosophique de l'expertise, Déontologie et responsabilité de l'expert de justice », Actes du 5^{ème} colloque sur la déontologie et responsabilité de l'expert de justice, Organisé par la compagnie des experts près de la cour d'appel de Reims, le 13 avril 2012, P. 25.

- BAYLE Marcel, Livre de culture juridique générale à l'usage de l'expert judiciaire, Centre de recherches sur L'entreprise, (les organisation et les patrimoine), Faculté de droit et des sciences économiques, Université de Limoges, Paris, 2012-2013, P. 122.

⁽²⁾ راجع للمزيد:

- زعزوعة فاطمة، تسوية المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص. 96.

- DENIDENI Yahia, « le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien », Op.Cit. P. 12.

⁽³⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

الإثبات القضائي أمام القضاء الإداري بصفة عامة (المطلب الأول)، مع ضرورة البحث عن مدى اتساع سلطات القاضي الإداري لمواجهة الطابع التقني والمعقد للنزاع الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مبررات اللجوء للخبرة القضائية لتسوية النزاع الضريبي

إذا كانت القاعدة العامة المعمول بها في أمام القضاء العادي أن عبء الإثبات يقع على المدعي رافع الدّعى الذي يجب عليه أن يقدم الأدلة التي تثبت من خلالها ما يدعيه، استناداً إلى مبدأ حماية الوضع الظاهر وبراءة الذمة كأصل⁽¹⁾، فأنه وفي مجال الإثبات أمام القضاء الإداري قد يخالف القاضي هذه القاعدة ويتدخل ليلعب دوراً إيجابياً لإثبات الدّعى الإدارية لوجود الإدارة طرفاً في هذه الدّعى، ولا يؤثر هذا على مبدأ الحياد الذي ينبغي على القاضي احترامه أثناء الفصل في أية قضية لأنّ هذا المبدأ لا يعني أنّ القاضي يكون دوره سلبي بل يجب أن يحرص على تحقيق التوازن بين الطرفين بشكل يضمن لكل طرف الحق في تقديم الأدلة ومناقشتها أمام المحكمة⁽²⁾، لكون أنّ الشخص العادي رافع الدّعى ضد الإدارة في موقف ضعيف لعدم إمكانية الضغط على الإدارة للحصول على بعض الوثائق والأدلة المفيدة للفصل في الدّعى الإدارية.

تعتبر الخبرة القضائية من أهم وسائل الإثبات الممنوحة لأطراف الدّعى من أجل إثبات ادعاءاتهم أمام الجهات القضائية، وإذا كان المبدأ العام أنّ المدعي هو الذي يجب عليه إثبات ادعائه عملاً بقاعدة الإثبات على من ادّعى، فإنّ الأمر قد يختلف بالنسبة للمنازعات الضريبية لما يملكه القاضي الإداري من سلطات واسعة للبحث عن الدليل لاسيما في الحالات التي ترفض فيها إدارة الضرائب تقديم بعض الوثائق المهمة للفصل في القضية، كما تمتاز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات في هذا الإطار بوجود علاقة سابقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء ممّا يسهل عملية الإثبات⁽³⁾.

⁽¹⁾ يعيش تمام آمال، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2011-2012، ص. 218.

⁽²⁾ DEBBASCH Charles et RICCI Jean-Claude, *Contentieux Administratif*, 7^{ème} éd., Dalloz, Paris, 1999, P. 437. Voir également, MEKKI Mustapha, Op. Cit. P. 11.

⁽³⁾ أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص. 15.

فهذا التميّز الذي يطغى على عملية الإثبات أمام القضاء الإداري هو الذي يبرر اللجوء إلى إجراء الخبرة القضائية ومختلف السلطات الممنوحة للقاضي الضريبي من أجل التّحقيق في الدّعى الضريبية، سنحاول من خلال هذا المطلب إظهار سلطات القاضي الإداري في هذا المجال (الفرع الأول)، مع البحث في مدى خصوصية عملية إجراء الخبرة في مادة الضرائب (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تمييز عملية الإثبات أمام القضاء الإداري بصفة عامة

تحتل قواعد الإثبات أهمية خاصة في مجال العمل القضائي، فلا مجال للحديث عن وجود منازعة دون تقديم الدليل⁽¹⁾، مع أنّ أهمية الإثبات تبرز أكثر أمام القضاء الإداري من خلال مختلف السلطات التي منحها المشرّع للقاضي الإداري من أجل اتّخاذ أي إجراء يراه مناسباً، دون التقيّد بالمبادئ العامة التي تلزم رافع الدّعى بضرورة إثباتها وإلا سيضيع حقه، وتبرز أكثر أهمية الإثبات في مادة الضرائب مقارنة بالمصلحة التي هي محل تحدي وأيضاً بالنظر إلى خصوصية القانون الضريبي⁽²⁾. تتأثر عملية الإثبات في المجال الإداري بطبيعة الخصومة الإدارية التي تبرر منح سلطات واسعة للقاضي الإداري (أولاً)، كما تتأثر هذه العملية بمحدودية تكوين القاضي الإداري في مسائل الإدارة بصفة عامة (ثانياً).

أولاً

سلطات القاضي الإداري في مجال الإثبات الضريبي

باعتبار أنّ إجراءات الخصومة الضريبية ذات طابع مكتوب، فإنّ عملية التّحقيق أمام القاضي الإداري تلعب دوراً مهماً بالنّظر للطبيعة التقنية للنزاع الضريبي، الذي يستوجب من أجل حله توفير الكثير من المستندات والوثائق الثبوتية⁽³⁾، ونظراً لطبيعة العلاقة بين أطراف الدّعى الإدارية التي يسودها عدم التوازن بين أطرافها لوجود جهة الإدارة طرفاً فيها لما لها من امتيازات واسعة، فإنّ هذا قد يؤثر على كيفية البحث عن الدليل بسبب ضعف سلطة الفرد وقوة سلطة الإدارة⁽⁴⁾، هذا ما

(1) بدران مراد، "الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية"، *مجلة مجلس الدولة*، العدد التاسع، 2009، ص. 10.

(2) KAMOUN Fériel, Op.Cit. P. 08.

(3) HALOUI Khalil, Op.Cit. P. 192.

(4) راجع للمزيد:

- عطا الله محمد على محمد، الإثبات بالفرائن في القانون الإداري والشريعة الإسلامية (دراسة فقهية مقارنة)، أطروحة مقدمة

لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، مصر، 2001، ص. 34.

يجعلنا نبحت عن مدى إمكانية الاعتماد على قاعدة البينة على من ادعى لإثبات الدّعى الإداري (أ)، وما هو الدور الذي يلعبه القاضي الإداري في هذا الإطار (ب)، لنصل إلى تبيان موقف القضاء الجزائري في مجال توزيع عبء الإثبات (ج).

أ- مدى إمكانية تطبيق قاعدة البينة على من ادّعى في الخصومة الإدارية: من أهم المبادئ التي تقوم عليها الخصومة القضائية أنه يجب على رافع الدّعى من أجل الحصول على الحق الذي يدعيه أن يسعى لإثبات ذلك الحق بكل الوسائل التي يمكن الحصول عليها⁽¹⁾، لأن الأصل أن دور القاضي يتمثل في البحث عن مدى صحة ادعاءات المدعي من خلال ما ذكر في عريضة افتتاح الدّعى التي قدمها ومن خلال الوثائق والمستندات التي يرفق بها دعواه من أجل إقناع القاضي بصحة مطالبه دون أن يشترط عليه التقيّد ببعض وسائل الإثبات⁽²⁾.

إذا كان يسهل تطبيق هذه القاعدة - البينة على من ادّعى-، أمام القضاء العادي بسبب تساوي مراكز أطراف هذه الخصومة⁽³⁾، فليس من المعقول تطبيق هذه قاعدة بصفة مطلقة في الخصومة الإدارية، لأنّ هذا يجعل المدعي يتحمّل لوحده عبء الإثبات في مواجهة جهة الإدارة، وإنّما ينبغي أن تكون هناك نوع من المرونة في تطبيق هذا المبدأ⁽⁴⁾، لاعتبار واحد هو وجود الإدارة طرفاً في الخصومة الإدارية، فينبغي توزيع عبء الإثبات بين أطراف الخصومة⁽⁵⁾، فالمدعي يجب أن يثبت صحة ادعاءه أمّا المدعى عليه فيجب أن ينكر ادعاءات المدعي بتقديم أدلة تفيد عدم صحة ما يدعي به رافع الدّعى، عن طريق استعمال مختلف وسائل الدّفاع وكل الطرق والقواعد الواجبة الإتيان بالمنصوص

- كيلالي زهرة، "الاختصاص النوعي في منازعات المرافق العمومية على ضوء القوانين والاجتهاد القضائي"، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميله، العدد الرابع، ديسمبر 2016، ص. 272.

- شيعاوي وفاء، "الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة"، مرجع سابق، ص. 297.

⁽¹⁾ MOUGENOT Dominique, « le droit à la preuve », Revue de droit judiciaire et de la preuve, Faculté de droit Université de Namur, n° 02, 2015, P. 64.

⁽²⁾ LEGER M.D, Op.Cit. P. 28.

⁽³⁾ إنّ إقرار هذه القاعدة مردّه أنّ المدعي هو الذي ينبغي أن يتحمل إثبات ما يدعيه باعتباره أنّ وجود المنازعة كان بسبب المدعي الذي رفع الدّعى أمّا المدعى عليه فيجد نفسه أمام القضاء بفعل عمل المدعي. راجع: - جواوي الياس، مرجع سابق، ص. 80.

⁽⁴⁾ عبد السلام خديجة، "دور القاضي الإداري في إثبات الدّعى الإدارية"، المجلة المصرية للدراسات القانونية والاقتصادية، مجلة علمية إلكترونية محكمة، العدد الأول، 2014، [متوفر على الموقع: www.ejles.com، (تم الاطلاع عليه في 2016/10/01)، ص. 227.

⁽⁵⁾ خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية (الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية)، ط. 02، ج. 03، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص. 65.

عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾ بهدف الردّ على أقوال الخصم ودحض مزاعمه تفاديا للحكم عليه في حالة عدم الرد وتقديم الأدلة الكافية⁽²⁾، لأنّ عدم اعتراض المدعى عليه على ما جاء في عريضة الدّعى المقدمة من طرف المدعي يعتبر دليل على صحة هذه الادعاءات.

وفي هذا الإطار نصت المادة 323 من القانون المدني على أنه "على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين التخلّص منه"⁽³⁾، ممّا يفيد أنّ عدم نفي المدعى عليه واعتراضه على مطالب المدعي هو دليل على صحة ذلك الادعاء، لكن في أغلب القضايا التي تُعرض على مختلف الجهات القضائية نجد أنّ كل طرف يستعمل كل الوسائل والأدلة من أجل إثبات عدم صحة ما يدعيه الطرف الآخر.

مع أنّ الدور الرئيسي في الإثبات يمارسه المدعي الذي ينبغي أن يبيّن في عريضته ما يفيد ويُقنع القاضي على الأقلّ مبدئياً بوجود نزاع حقيقي يستوجب البحث عن حقيقة الوقائع المثارة، ففي حالة تقاعس المكلّف بالضريبة عن تقديم ما يثبت صحة ادعائه يجعله يتحمل عبء إثبات تصريحاته⁽⁴⁾.

إلا أنّ هناك بعض الحالات التي يصعب فيها على المدعي إثبات حقه بسبب عدم وجود أدلة يقدمها لإثبات ذلك أو بسبب وجود مسائل تقنية يصعب عليه إثباتها بنفسه، ممّا يجعله يلتمس من القاضي الاستعانة بإحدى وسائل التّحقيق المنصوص عليها قانوناً لاسيما طلب تعيين خبير قضائي من أجل إثبات هذه المسائل، وتكون للقاضي السّلطة التقديرية الواسعة في الاستجابة لطلب المدعي أو رفضه حسب اقتناعه وحسب معطيات الدّعى⁽⁵⁾.

أمّا بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية، نجد أنّ المشرّع أقرّ في بعض الحالات بتحميل المكلّف بالضريبة لعبء الإثبات كما جاء في نص المادة 44 فقرة الأخيرة من نفس القانون⁽⁶⁾ "... في حالة خلاف خلاف مع المفتش أو المحقق لا يمكن للمكلف بالضريبة التي فرضت عليه الضريبة تلقائياً أن

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) بركات محمد، "دراسة حول تنظيم وسائل الدفاع في القانون رقم 09/08"، *مجلة دراسات وأبحاث*، جامعة الجلفة، العدد السادس ج. 01، 2012، ص. 111.

(3) أمر رقم 58-75، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، ج. ر. ج. د. ش. عدد 78، صادر في 30 سبتمبر 1975، معدل ومتمم.

(4) DEBBASCH Charles et RICCI Jean-Claude, Op.Cit. P. 792.

(5) يرى الأستاذ (AYADI Habib) أنّ تحميل عبء الإثبات على المكلّف بالضريبة يعتبر غير عادل ويمس بالمكلّف الذي يصعب عليه

إثبات عكس ما تدعيه الإدارة الضريبية. راجع:

- AYADI Habib, *Droit fiscal (impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés*, Centre d'études, de recherches et de publications, Tunis, 1996, P. 35.

(6) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

يحصل عن طريق المنازعة عن إعفاء من الاشتراك الذي حدد له أو تخفيضه، دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها".

ب- مدى إمكانية تدخل القاضي الإداري لتوزيع عبء الإثبات: إذا كان الأصل أن مهمة القاضي تتمثل في الفصل في المنازعات التي تُعرض عليه بعد تفحصه ملف الدعوى والأدلة التي قدمها كل طرف، لأن دوره الأساسي هو التكييف القانوني للنزاع وفحص مدى صحة ادعاءات كل طرف، إلا أنه وعلى خلاف القاضي العادي الذي يتوقف دوره عند هذا الحد فإن القاضي الإداري يتعدى دوره في بعض الأحيان إلى مشاركة أطراف الدعوى لإثبات صحة الادعاءات المقدمة من الطرفين لاسيما جهة الإدارة التي في غالب الأحيان لا تساهم في إثبات الدعوى بسبب الامتيازات التي تتمتع بها هذه الإدارة لاسيما قرينة صحة وسلامة قراراتها⁽¹⁾، هذا ما يجعلها تتخذ موقف سلبي بإنكارها لادعاءات المدعي مما يجعل القاضي الإداري في غالب الأحيان يرفض دعوى المكلف بالضريبة لأنه لم يستطيع إثبات دعواه. إلا أن خصوصية النزاع الإداري بصفة عامة والنزاع الضريبي بصفة خاصة، تجعل من القاضي الإداري طرفاً فعالاً في إثبات الدعوى استناداً إلى مبدأ حرية الاقتناع وسلطة القاضي في تحديد طرق الإثبات⁽²⁾، وذلك في حالة عدم تمكن المكلف بالضريبة من تقديم بعض الوثائق والمستندات التي تكون بحوزة الإدارة الضريبية. من هنا يبدأ دور القاضي الإداري الذي يجب أن يتدخل إيجاباً لإلزام الإدارة الضريبية على تقديم الوثائق التي رفضت تسليمها للمكلف بالضريبة بشرط أن يلمس هذا الأخير من

⁽¹⁾ راجع للمزيد:

- لعوي الحسين، مرجع سابق، ص. 8.

- عبد السلام خديجة، "دور القاضي الإداري في ضمان التوازن بين المتقاضي والإدارة"، مجلة الفقه والقانون، مجلة إلكترونية شهرية العدد 17، مارس 2014، ص. 270، [متوفرة على الموقع: [http://taza2005.e-monsite.com/medias/files/majalah-](http://taza2005.e-monsite.com/medias/files/majalah-numero17.pdf) numero17.pdf]، (تمّ الاطلاع عليها في 20/11/2017).

⁽²⁾ راجع للمزيد:

- بلباق وهيبة، مرجع سابق، ص. 16.

- لعوي الحسين و حمدي مريم، "خصوصية دور القاضي الإداري في الإثبات"، من أعمال الملتقى الدولي الثامن حول التوجهات الحديثة للقضاء الإداري ودوره في إرساء دولة القانون، المنعقد بكلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، يومي 06 و 07 مارس 2018، ص. 191.

- MOUGENOT Dominique, « la procédure d'expertise judiciaire en matière civile : Bilan de neuf années d'application de la loi 2007 », Collection du Jeune barreau de Numur, Limal, Bruxelles, 2016, P. 72.

القاضي إلزام هذه الإدارة على تقديم المستندات اللازمة، وذلك بهدف إعادة التوازن بين الطرفين وتحقيق المساواة بينهما، لأنه لا يعقل تحميل المكلف بالضريبة عبء الإثبات لوحده⁽¹⁾. مع أنه ليس من السهل القول بإمكانية تدخّل القاضي لإلزام جهة الإدارة استناداً إلى مبدأ عدم إمكانية توجيه أوامر للإدارة، الذي يعتبر من المبادئ التي كانت غير قابلة للتنازل أو النقاش، إلا بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية أين تمّ إعادة النظر في هذا المبدأ⁽²⁾، وفي غالب الحالات يتردّد القاضي ولا يلزم مديرية الضرائب بتقديم هذه الوثائق، ممّا يؤثر سلباً على حقوق المكلف بالضريبة بسبب تعنت الإدارة الضريبية وعدم سعيها لتقديم ما بحوزتها من مستندات قد تكون الدليل القاطع لتسوية المنازعة الضريبية⁽³⁾.

(1) راجع للمزيد:

- بدران مراد، مرجع سابق، ص. 19.

- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري - قسنطينة، 2007-2008، ص. 117.

- TROTABAS Louis et COTTERET Jean Marie, Op.Cit. P. 332.

(2) بودريوه عبد الكريم، "هل فقد (الفقدان) القضاء الإداري طابعه الاجتهادي؟"، مرجع سابق، ص. 79.

(3) يقصد بمبدأ الفصل بين السلطات أن كل سلطة يجب أن تمارس اختصاصاتها المحددة قانوناً دون إمكانية تدخل أية سلطة في اختصاصات سلطة أخرى وهذا المبدأ من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها كل دولة، لأنّ السماح لدخول أية هيئة في مهام هيئة أخرى يعني عدم استقلالية الهيئة مما يؤثر سلباً على ممارسة مهامها.

أمّا مبدأ عدم إمكانية توجيه أوامر للإدارة فالمقصود منه أنه يمنع على القاضي الإداري التدخل لتوجيه أوامر للإدارة لأنّ هذه الأخيرة مستقلة وتمارس مهامها حسب السلطات التي منحها لها القانون والقاضي الإداري يمارس فقط رقابة المشروعية ولا يمكن أن يلزم الإدارة باتخاذ إجراء معين أو يأمرها بالقيام بعمل لأنّ ذلك يعني وكأنّ القاضي يُنصبّ نفسه رئيساً إدارياً على الإدارة، إلاّ أنّه ونظراً للتجاوزات التي تقوم بها جهة الإدارة والتي تؤثر سلباً على حقوق وحريات الأفراد خاصة عند تعسفها في استعمال السلطات الممنوحة لها وتعديها على حقوق الأفراد جعل المشرع يعيد النظر في هذا المبدأ وذلك بصور قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي أقر صراحة بإمكانية توجيه أوامر للإدارة في حالة تعديها على حقوق وحريات الأفراد أثناء إصدارها لقراراتها، أو في حالة امتناعها عن تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية كما تم النص عليه في الباب السادس من الكتاب الرابع من نفس القانون، ورغم وجود نصوص قانونية صريحة في هذا الإطار إلاّ أنّ القاضي الإداري لا يزال يتردد في توجيه أوامر للإدارة رغم إقرار المشرع لهذا المبدأ. راجع لمزيد حول المبدأ:

- بودريوه عبد الكريم، "مبدأ عدم جواز توجيه القاضي الإداري أوامر للإدارة : تقليد أو تقييد"، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، العدد الأول، 2007، ص. 39-61.

- كسال عبد الوهاب، سلطة القاضي الإداري في توجيه الأوامر للإدارة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة (1)، 2015.

- يعيش تمام آمال، مرجع سابق.

- بن منصور عبد الكريم، مرجع سابق، ص. 74-97.

يختلف مضمون توجيه الأوامر للإدارة من أجل تقديم المستندات اللازمة نوعاً ما عن المقصود من حضر توجيه أوامر للإدارة، لأنَّ إلزام الإدارة بتقديم ما لديها من وثائق مفيدة في النزاع لا يعني بأنَّ القاضي الإداري يأمر الإدارة بالقيام بعمل معين أو عدم القيام به، وإنَّما يدخل هذا في صلاحيات القاضي الإداري في البحث عن الدليل عندما تتعنت الإدارة عن تقديمه ولا يؤثر هذا الأمر على السير العادي لشؤون الإدارة⁽¹⁾، وقد أقر المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بإمكانية إلزام جهة الإدارة بتقديم المستندات التي بحوزتها كما نصت عليه المادة 844 من نفس القانون⁽²⁾.

إلا أنَّ الصيغة التي جاءت بها هذه المادة "يجوز" يعني أنَّ القاضي الإداري قد يأمر الإدارة بتقديم المستندات أولاً يفعل باعتبار أنَّ النص القانوني لم يلزمه مباشرة، فكان على المشرع في نص هذه المادة أن يخاطب مباشرة الإدارة ولا يستعمل عبارة الخصوم التي قد تعني كلا الطرفين، فلا يُطرح إشكال بالنسبة للمتقاضى الشخص الطبيعي، وإنَّما يُطرح بالنسبة للإدارة التي ترفض تقديم بعض الوثائق المهمة في النزاع أو تستعمل حيل من أجل إخفاء هذه الوثائق التي لها أهمية للكشف عن الحقيقة⁽³⁾.

من هذا المنطلق تكون للخبرة القضائية أهمية بالغة لأنَّها تعتبر من وسائل الإثبات المباشرة التي تساهم في توجيه التحقيق القضائي⁽⁴⁾، وقد تكون الوسيلة الوحيدة التي تكون بيد القاضي يستعملها من أجل البحث عن الأدلة أمام الإدارة الضريبية والقيام بكل العمليات الحسابية اللازمة من أجل الكشف عن حقيقة النزاع لتفادي المساس بحقوق المكلف بالضريبة خاصة في حالة تعنت الإدارة الضريبية ورفضها تقديم الوثائق التي تخدم الدَّعوى.

⁽¹⁾ حرص القضاء الإداري لمجلس الدولة الفرنسي على ضرورة إلزام جهة الإدارة بتقديم المستندات التي تخدم موضوع الخصومة، عندما ترفض هذه الجهة تقديمها، وقد ألزم جهة الإدارة بتقديم الوثيقة المطلوبة خلال أجل شهر من تبليغها بالقرار، راجع:

- C. E, 06 février 2008, n° 304752, Société anonyme d'exploitation de l'hebdomadaire le Point, RAJF.org.

⁽²⁾ التي تنص على "... ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع..."

⁽³⁾ أمَّا إذا تعلق الأمر برفض الإدارة تقديم القرار الإداري الذي هو موضوع دعوى الإلغاء، فهنا أقر المشرع الجزائري صراحة بأمر جهة الإدارة التي امتنعت عن تقديم القرار بضرورة تقديمه في أول جلسة، كما جاء ذلك في نص المادة 819/2 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، وإذا ثبت أن هذا المانع يعود لامتناع الإدارة عن تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، أمرها القاضي المقرر بتقديمه في أول جلسة ويستخلص النتائج القانونية المترتبة عن هذا الامتناع"، إلا أنَّ هذه الحالة تختلف عن إلزام الإدارة بتقديم المستندات المتعلقة بالنزاع لأنَّ من الشروط الشكلية لقبول دعوى الإلغاء هو ضرورة إرفاق القرار الإداري محل الإلغاء وقد أقرت نفس المادة السابقة الذكر في فقرتها الأولى على ضرورة إرفاق عريضة افتتاح الدعوى بالقرار الإداري تحت طائلة عدم قبول الدعوى، فلا يمكن للقاضي أن يتفحص مدى مشروعية القرار من عدمه في حالة عدم تمكنه من القرار الإداري لفحص مدى توفره على الأركان الشكلية والموضوعية.

⁽⁴⁾ بوصنوبرة خليل، مرجع سابق، ص. 144.

ج- اختلاف موقف القضاء الجزائري في مجال تحمّل عبء الإثبات في المجال الإداري:

ما يميّز العمل القضائي في المجال الإداري هو عدم وجود نصوص قانونية مفصلة ومحددة لمختلف الإجراءات الواجب إتباعها، ممّا يجعل القضاة يعتمدون كثيراً على الاجتهاد القضائي للفصل في المنازعات الإدارية، لاسيما وأنّ قانون الإجراءات المدنية والإدارية لم يأتي بأحكام خاصة للإثبات أمام القضاء الإداري، حتى بالنسبة لإجراءات التحقيق تمّ إحالتنا إلى الأحكام العامة المنصوص عليها في نفس القانون، ممّا يفتح مجال للاجتهاد القضائي لمجلس الدولة الذي تباينت قراراته في مجال إلقاء عبء الإثبات على المدعي أو المدعى عليها التي تكون غالبا الإدارة، ففي بعض القضايا أقر مجلس الدولة بإلقاء عبء الإثبات على المكلف بالضريبة ومن أهم القرارات الصادرة في هذا السياق:

- قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا رقم 64747 الصادر بتاريخ 10 فيفري 1990 الذي جاء فيه: "من المقرر قانونا أنه في ميدان الضرائب، المكلف بالضريبة هو الملزم بتقديم الدليل لتبرير مزاعمه ومن ثم فإن النعي على القرار المطعون فيه غير مؤسس.

ولما كان من الثابت في قضية الحال أن الطاعن يحتج على السعر المرجعي للبيع الذي أسست عليه إدارة الضرائب لتسديد الضريبة دون أن يقدم أي دليل قطعي لإثبات العكس، فإن قضاة المجلس برفضهم الدعوى التي أقامها الطاعن ضد إدارة الضرائب طبقوا صحيح القانون ومتى كان كذلك استوجب تأييد القرار المطعون فيه"⁽¹⁾.

- القرار الصادر عن مجلس الدولة تحت رقم 25486 الذي جاء في إحدى حياثاته: "حيث أن التسوية الضريبية التي قامت بها الإدارة الجبائية كانت نتيجة لرفض المحاسبة وفي هذه الحالة فإن عبء الإثبات يقع على المستأنفة التي يتعين عليها إثبات بأن الضريبة المفروضة عليها مبالغ فيها"⁽²⁾، فمن خلال وقائع هذه القضية ثبت أن قضاة مجلس الدولة رفضوا طلب المكلف بالضريبة المتضمن انتداب خبير لإجراء تحقيق في الملف الجبائي، وهذا نظرا لطبيعة الملف الذي لا يستلزم الإحالة على الخبرة بدليل أنّه ثبت من خلال حياثات القرار أنّ قضاة المجلس تمكنوا من استيعاب ملف الخصومة وتوصلوا إلى نتيجة مفادها أنّ الضريبة المفروضة مؤسسة قانونا، وعلى هذا الأساس

⁽¹⁾ قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 64747، الصادر بتاريخ: 10/02/1990، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1991، ص.

⁽²⁾ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 25486، الصادر بتاريخ: 15/03/2006، مجلة مجلس الدولة، العدد الثامن، 2006، ص.ص 190-192.

تمّ رفض طلب تعيين خبير وفي نفس الوقت فصل المجلس من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس.

كما صدر في نفس الصدد قرار عن نفس الجهة القضائية بتاريخ 2008/64/11⁽¹⁾، الذي تتمثل وقائعه أنّ إدارة الضرائب شرعت في مراجعة الوضعية الجبائية للمكلف وقامت بفرض جدول ضريبي جديد يخص الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة استناداً إلى كشف حسابه البنكي الذي صُبت فيه مداخل يدعي أنّها مدنية خارجة عن نشاطه التجاري، ممّا جعله يعترض على كون بعض المبالغ المالية المتواجدة في حسابه ليس مصدرها النشاط التجاري الذي يمارسه، ولم يستجيب القضاء الإداري لطلب المكلف المتضمن إلغاء هذا التقويم الجديد، فقام برفع استئناف أمام مجلس الدولة والذي أقر بدوره بتأييد القرار المستأنف.

جاء في إحدى حيثيات قرار مجلس الدولة السابق الذّكر "حيث كما سبق القول على الوجهين الأول والثاني فإن قضاة الموضوع سببوا بما فيه الكفاية قرارهم وبينوا أن المستأنف تعرّض للمراجعة نتيجة ضريبة إضافية بمبلغ 572.667 دج تمثل الضرائب على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وغرامات التأخير ولم يثبت أن المراجعة كانت بناء على كشف حسابه البنكي والذي صبت فيه ديون مدنية سابقة على نشاطه التجاري وبالتالي هذا هو التسبب القانوني مما يتعين رفض الوجه المثار وينجز عنه تأييد القرار".

- من القرارات التي تفيد إلقاء عبء الإثبات على الإدارة الضريبية قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا رقم 54687 الصادر في 25 مارس 1989 الذي جاء فيه "إذا كان قانون الضرائب المباشرة يرخّص للغرفة الإدارية إقامة المسؤولية التضامنية للوكلاء في تحصيل الضرائب، فإنه يتعين ومن جهة أخرى إثبات وجود هذا الدين وإثبات استحالة تحصيل الضرائب بسبب مناورات تدليسية أو عدم المراعاة المتكررة لمختلف الالتزامات الجبائية، ومن ثم فإن النعي على القرار المطعون فيه بالخطأ في تطبيق القانون غير سليم ويتعين رفضه، ولما كان من الثابت في قضية الحال أن الطاعنة مديرة الضرائب تؤكد أن الشركة مدنية دون أن تقدم أي مستند ضريبي تثبت به وجود هذا الدين الضريبي، فإن قضاة المجلس برفضهم طلب الطاعنة الهادف إلى النطق باعتبار أن

⁽¹⁾ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 042819، الصادر بتاريخ: 2008/06/11، مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، 2009، ص. 79.

المسيرين الوكيلين بالتضامن فيما بينهما وممتلكاتهما الشخصية عن تسديد الضرائب المتابعة بها الشركة طبقوا القانون التطبيق السليم، ومتى كان كذلك استوجب تأييد القرار المطعون فيه⁽¹⁾.

وأيضاً القرار الصادر عن المحكمة العليا بتاريخ 1997/04/27 الذي جاء في حيثياته: "حيث أن إذا كان المكلف بالضريبة ملزماً بالإتيان بالدليل المثبت لرقم الأعمال المصرح به، فإن إدارة الضرائب ملزمة هي الأخرى بنفس الالتزام في حالة رفع رقم الأعمال المصرح بها خاصة إذا كان هذا الرقم يفوق (10) مرات الرقم المصرح به كما هو الحال في قضية الحال.

حيث أنه في هذه الحالة بالتحديد وبوضعهم عبء الإثبات على المكلف بالضريبة وحده، فإن قضاة الدرجة الأولى يكونون قد أساءوا تفسير وقائع الدعوى وبهذا يستوجب قرارهم الإلغاء⁽²⁾.

كما صدر قرار آخر عن مجلس الدولة في 2009/04/15، ملف رقم 047141، الذي ألقى عبء الإثبات على الإدارة الضريبية، بسبب قيامها بإعادة فرض الضريبة دون أن يكون لها دليل يفيد شكها في مصداقية تصريح المكلف بالضريبة، وقد قضى المجلس بإلغاء الضريبة المفروضة حسب التقويم الجديد لانعدام الدليل ضد المكلف⁽³⁾.

الملاحظ أن القضاء الجزائري ساير القضاء الفرنسي فيما يخص إلقاء عبء الإثبات على المكلف بالضريبة في حالات وعلى الإدارة في حالات أخرى⁽⁴⁾، نفس الشيء بالنسبة للقضاء التونسي الذي يلقي عبء الإثبات كأصل عام المكلف لاسيما ما يتعلق بتقديم التصريحات الجبائية خلال الآجال القانونية، ففي حالة عدم تمكن المكلف من الإثبات يعني صحة إدعاءات مصالح الضرائب، كما جاء

⁽¹⁾ قرار المجلس الأعلى (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 546687، الصادر في 1989/03/25، *المجلة القضائية*، العدد الثالث، 1990، ص. 202.

⁽²⁾ قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 116550، الصادر بتاريخ 1997/04/27، (قرار غير منشور).

⁽³⁾ جاء في إحدى حيثيات هذا القرار "... حيث أنه بالرجوع للضريبة في الحالات المحددة بالمادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية ومنها حالة عدم تقديم المكلف لتصريحاته من جهة، وأن النظام الجبائي من جهة أخرى نظام تصريحي وبالتالي لا يمكن إعادة النظر في التصريح الجبائي، إلا إذا ثبت الإخفاء، أي أن التصريح يعتبر صحيحاً ما لم يثبت عكسه، وبالتالي ثبوت تقديم المستأنفة لتصريحاتها وعدم تقديم المستأنف عليها لأي دليل يثبت أن المستأنفة حققت رقم أعمال عكس ما جاء في التصريحات السنوية يتعين معه القول أن الضريبة المفروضة غير مبررة قانوناً وبالنتيجة إلغاء القرار المستأنف ومن جديد إلغاء الضريبة محل النزاع" أشار للقرار:

- حاكم الطاهر، مرجع سابق، ص. 19-20.

⁽⁴⁾ يأخذ القضاء الفرنسي بمبدأ توزيع عبء الإثبات، ويلزم المكلف بإثبات صحة التصريح الجبائي، أمّا في حالة معارضة مصالح الإدارة الضريبية ما صرح به المكلف، فيقع عليها إثبات عكس ذلك. راجع للمزيد:

- COLLET Martin, Op.Cit. P.245.

ذلك في قرار المحكمة الإدارية التونسية رقم 1097 الصادر في 1993/06/07 "حيث طالما اكتفى المعقب بالإدعاء كونه صرح بمداخيله بالنسبة لسنة 1984 دون تقديم ما من شأنه أن يدعم ذلك الإدعاء فإن اللجنة تكون محقة في اعتباره قد أخل بالتصريح بالنسبة لهذه المدة ضرورة أن التصريح بالنسبة للسنوات الموالية للسنة المعنية بالأداء لا تشكل قرينة قوية على قيامه بالتصريح بالنسبة للسنوات المذكورة"⁽¹⁾.

في قرارات أخرى أكد القضاء الإداري التونسي على أنه لا يقع على المكلف إثبات التصرف السلبي كعدم إمكانية إلزامه بأنه لا يمارس نشاط معين، ففي مثل هذه الحالات يجب على المدعى عليها الإدارة الضريبية أن تثبت الأساس الذي اعتمدته لفرض الضريبة⁽²⁾.

من خلال ما جاء في هذا القرار يتضح لنا أن قضاة المحكمة العليا ألقوا عبء إثبات وجود الدّين الضريبي على مديرية الضرائب وليس على المكلف بالضريبة، هذا ربما ما يعقّد عملية الفصل في المنازعات الضريبية بسبب احتمال وجود مناورات تدليسية من طرف بعض المكلفين واستحالة

⁽¹⁾ KAMOUN Fériel, Op.Cit. P. 31.

⁽²⁾ جاء في إحدى قرارات المحكمة الإدارية "حيث أن عبء الإثبات وإن كان محمولا على المطلوب بالأداء إلا أن مطالبته بإثبات عدم قيامه بنشاط معين يؤدي إلى دفعه للاستدلال السلبي هذا بالإضافة إلى أن لا شيء بالملف يفيد المحكمة في معرفة العنصر المادي الذي اعتمدته الإدارة لإثبات ممارسة المعقب للنشاط المذكور والحال أن فقه قضاء هذه المحكمة استقر على وجوب التنصيص بالملف الجبائي على كل القرائن الواقعية والقانونية المعتمدة من قبل الإدارة وعليه فإن القرار المنتقد يغدو في ضوء ما تقدم معيبا بتحريفه للوقائع وبالتالي جدير بالنقض"، راجع للمزيد:

- KAMOUN Fériel, Op.Cit. P. 44.

كما جاء في قرار محكمة التعقيب بالكاف عدد 14679، الصادر في 2004/03/25، الذي جاء فيه "وحيث أن عبء الإثبات في المجال الضريبي محمول على الإدارة التي عليها البحث على العناصر الحقيقية القابلة لأن تكون قرائن فعلية لا أن تعتمد إلى استنباط أرقام ونسب مأوية مكتفية بالقول بأنها اعتمدت على نشاط مماثل بدون زيادة إيضاح أو تعليل..."، أشارت للقرار:

- MHAMDI Amel, « chronique de la jurisprudence fiscale tunisienne (cour d'appel) », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 09, 2008, P. 283.

كما أقرت أيضا المحكمة الإدارية في قرارها التعقيبي عدد 311075 نفس المبدأ "حيث يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف أن نائب الشركة تمسك عند الاعتراض على قرار التوظيف الإجباري بعدم وجود أي كتب للتعهد أو التزود المستمر، مبرم مع الشركتين المذكورتين، وبالتالي فإنه لا يمكن للإدارة مطالبة المعقب ضدها بإثبات أمر سلبي يتمثل في عدم وجود مختلف الحجج والشهادات الإدارية وغيرها بشرط تعليلها تعليلا يتوافق مع مقتضيات القانون". راجع:

- قرار إداري، صادر عن المحكمة التعقيب الإدارية، عدد 311075، الصادر بتاريخ: 2011/03/22، أشار للقرار:

- الفندري خليل، النزاعات الجبائية الإدارية أمام الجهات القضائية (دراسة تشريعية التونسية المتعلقة بالنزاعات الجبائية مدعمة بفقه قضاء المحكمة الإدارية، مجمع الأطرش للكتاب المتخصص، تونس، 2016، ص. 110

الحصول على دليل يفيد ذلك، لاسيما مع نقص الخبرة والكفاءة القانونية لدى أعوان الإدارة الضريبية.

يبدو لنا في الأخير، أنَّ هناك تذبذب في موقف الاجتهاد القضائي الجزائري فيما يخص إلقاء عبء إثبات المنازعة الضريبية⁽¹⁾، أين أقر في بعض القرارات بإلقاء هذا العبء على المكلف بالضريبة الأمر الذي تسبب في رفض بعض دعاوى المكلفين لعدم تمكّنهم من تقديم الأدلة التي تفيد إدعاءاتهم وفي حالة أخرى تمّ إلقاء عبء الإثبات على الإدارة الضريبية كما أشرنا إليه سابقا، ممّا قد يساهم في ضياع موارد مالية كانت ستصب في الخزينة العمومية لو تم إلزام المكلف بالمساهمة في تقديم بعض الأدلة التي على أساسها يتمسك بموقفه.

ثانيا

التكوين المحتشم للقاضي الإداري في مادة الضرائب

يؤدي القاضي في أيّة خصومة قضائية دوراً أساسياً وجوهرياً، لا يمكن لأيّ متقاضي أو متدخل آخر أن يؤثر على طبيعة هذه المهام الخاصة التي يمارسها القاضي، الذي يتمّ اختياره بالنظر لتكوينه ونزاهته كأصل عام، لأنّ دوره الأساسي هو تحقيق العدالة وإرجاع الحقوق لأصحابها بعيد عن كل المضايقات التي قد تؤثر سلباً على ممارسة مهامه⁽²⁾، فمن أجل تحقيق هذه العدالة ينبغي اختيار أشخاص أكفاء يمثلون الدولة في هذه المهمة النبيلة التي على أساسها تُقاس الدولة من حيث مدى تحقيق الجهاز القضائي للعدل بين كل المتقاضين.

فجديّة وفاعلية مرفق القضاء يتوقف في المقال الأوّل على مدى جدية وفاعلية القائمين على شؤونهم، عن طريق اختيار أشخاص أكفاء وجديرين بتولي مثل هذه الوظائف⁽³⁾، فلا يمكن لأي شخص تولي هذه المهمة إلّا إذا توفرت فيه شروط تكوينية خاصة وسيرة ذاتية حسنة، متشبع بالضوابط

⁽¹⁾ يظهر هذا الاختلاف حتى لدى فقهاء القانون الذين يختلفون في تحديد الطرف الذي يتحمل عبء الإثبات في المنازعة الضريبية، إلّا أنّ هناك نوع من الإجماع على ضرورة توزيع عبء الإثبات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، راجع للمزيد:

- عبيد ريم، "الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمغربي (دراسة مقارنة)"، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، العدد الحادي عشر، 2014، ص. 443.

⁽²⁾ تحرص مختلف التشريعات على ضرورة اختيار قضاة نزهاء من أجل تحقيق المساواة بين المتقاضين وعدم التعدي على حقوق أي شخص يلجأ إلى القضاء لطلب الحماية، ونظرا لأهمية ومكانة المهام التي يمارسها القاضي فقد ذكر في أحكام الشريعة الإسلامية، وقد جاء في قوله تعالى في الآية 58 من سورة النساء: { إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ إِنَّ اللَّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُمْ بِهِ إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا }.

⁽³⁾ بودريوه عبد الكريم، "القضاء الإداري في الجزائر: الواقع والآفاق"، مجلة مجلس الدولة، العدد السادس، 2005، ص. 15.

الأخلاقية والمهنية⁽¹⁾. وكما هو معمول به أمام الجهات القضائية، فهناك عدّة مراحل يمر بها القاضي منذ نجاحه في مسابقة الدخول للمدرسة العليا للقضاء إلى حين التّخرج والتعيين في جهة قضائية حسب الحاجة⁽²⁾، إلّا أنّه وبالعودة إلى طريقة تكوين القضاة نجد أنّها يغلب عليها الطابع القانوني فقط (أ)، هذا ما يؤثر سلبا على طبيعة الأحكام التي يصدرها القاضي لاسيما بالنسبة للقضايا التي تعالج مواضيع تقنية بعيدة عن التكوين القانوني للقاضي (ب).

أ- تأثير التكوين القانوني للقاضي على طبيعة الأحكام التي يصدرها: يمثل التكوين في أيّ قطاع أهمية خاصة، لقياس مدى تمكّن الطالب من استيعاب كل المسائل النظرية المتعلقة بتخصصه وإلمامه بكل المسائل والتقنيات الضرورية، وما يميّز التكوين للحصول شهادة التخرج كقاضي، أنّه يتم في مدرسة خاصّة تسمى "المدرسة العليا للقضاء"⁽³⁾، التي تختص بتكوين الطلبة الذين نجحوا في مسابقة للالتحاق بالتكوين لنيل الشهادة، فكل من نجح في المسابقة الوطنية للدخول للمدرسة العليا للقضاء تُمنح له صفة الطالب القاضي⁽⁴⁾، وبعد إتمام فترة التربص بنجاح يعين هؤلاء القضاة في مناصب عملهم بموجب قرارات يصدرها وزير العدل حافظ الأختام، مع التزامهم بأداء اليمين القانونية والتعهد بكتمان السر المهني⁽⁵⁾.

(1) بودريوه عبد الكريم، هل فقد (الفقدان) القضاء الإداري طابعه الاجتهادي؟، مرجع سابق، ص. 81.

(2) أقر المشرع الجزائري على أنّ توظيف القضاة يكون عن طريق النجاح في المسابقة والالتحاق بالتكوين أمام المدرسة العليا للقضاء، كما جاء ذلك في نص المادة 36 من القانون رقم 11-04، مؤرخ في 6 سبتمبر 2004، يتضمن القانون الأساسي للقضاء، ج. ر. ج. د. ش. عدد 57، صادر في 8 سبتمبر 2004.

(3) تمّ إنشاء هذه المدرسة بموجب المادة 35 من القانون رقم 11-04، المرجع نفسه.

(4) يرى الأستاذ الدكتور (بودريوه عبد الكريم)، أنّ من أهم الأسباب التي تؤدي على عدم نجاعة العمل القضائي هو طريقة الدخول للتكون من أجل الحصول على شهادة قاضي، فالكثير من المترشحين يجدون أنفسهم صدفية يمارسون وظيفة القضاء لأسباب لا تنبع من ميولهم الشخصية لممارسة هذه المهنة وإنّما يقتحمون هذا المجال نتيجة لظروف اجتماعية أو حبا في السلطة والتسلط، مثل هؤلاء لا يستحقون الدخول لهذه الوظيفة، راجع للمزيد:

- بودريوه عبد الكريم، "القضاء الإداري في الجزائر: الواقع والآفاق"، مرجع سابق، ص. 16-18.

(5) للمزيد حول شروط وكيفيات الالتحاق بالمدرسة العليا للقضاء وإجراءات تخرج القضاة، العودة إلى الموقع الإلكتروني للمدرسة

[متوفر على الخط]: <http://www.esm.dz>.

بتفحص طريقة تكوين القضاة في المدرسة⁽¹⁾، نجد أن هناك طريقتين للتكوين، وهما التكوين الإعدادي أو ما يسمى بالتكوين القاعدي، الخاص بكل الطلبة الذين نجحوا في مسابقة الالتحاق بالمدرسة العليا للقضاء، فهذا التكوين إجباري لكل الطلبة من أجل الحصول على شهادة التخرج. وبالعودة إلى المواضيع التي يتم التكوين فيها يتبين لنا أن هذا التكوين يغلب عليه الطابع القانوني النظري، بمعنى أنه يتم التركيز والتقيّد فقط بدراسة المواضيع الأساسية حسب ما تمّ دراستها سابقا أثناء التحضير لنيل شهادة الحقوق في الجامعة، ويتمّ التمسك بالثقافة القانونية فقط، دون التوسّع لدراسة مواضيع أخرى لها علاقة بالمحيط الاجتماعي والاقتصادي على أساس أن القاضي يجب أن يكون مُلمّاً بمختلف فروع القانون وكذا التخصصات الأخرى التي قد يصادفها أثناء فصله في مختلف القضايا.

أمّا التكوين الثاني، فيسمى بالتكوين المستمر الذي يتم في دورات تكوينية بعد مباشرة القضاة الجدد لمهامهم أمام مختلف الجهات القضائية، وما يميّز هذا التكوين أنه غير إلزامي، فهو جوازي بمعنى يمكن للقضاة الالتحاق بهذا التكوين أو الاستغناء عنه، ويدوم خمسة أيام فقط، يتمّ من خلاله معالجة إحدى المواضيع سواء كانت اقتصادية أو تقنية، فالتكوين الذي يخضع له الطالب القاضي يعتبر ناقص ولا يجعل هذا الأخير مُلمّاً بخبايا مهنة القضاء⁽²⁾، ولا يمكن من خلاله تكوين قضاة أكفاء من أجل مواجهة كل المسائل العلمية والتقنية التي قد تطرح أثناء فصلهم في مختلف النزاعات التي تعرض عليهم، كما أن شرط التكوين يعتبر غير كاف لوحده من أجل إنتاج عيّنة من القضاة المتمكنين، وإنّما ينبغي أن تكون للمتخرج لهذا التكوين نية ورغبة حقيقية في شغل هذه المهنة مع علمه بالعراقيل والصعوبات التي تعترضه⁽³⁾.

ب- عدم تكوين قضاة مختصين في المجال الإداري والضريبي: يقصد بفكرة تخصص القضاة تمكّنهم وتقيدهم بالفصل في فرع معين من القضايا استناداً إلى الفروع المنظمة على مستوى الهيئات

(1) تعتبر المدرسة العليا للقضاء مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، كما أقرته المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 303-05، مؤرخ في 20 غشت 2005، يتضمن تنظيم المدرسة العليا للقضاء ويحدد كفايات سيرها وشروط الالتحاق بها ونظام الدراسة فيها وحقوق الطلبة القضاة وواجباتهم، ج. ر. ج. د. ش. عدد 58، صادر في 25 غشت 2005.

(2) بن منصور عبد الكريم، مرجع سابق 2015، ص. 332.

(3) بودريوه عبد الكريم، "القضاء الإداري في الجزائر: الواقع والآفاق"، مرجع سابق.

القضائية في شكل أقسام وغرف بالنظر إلى طبيعة القضايا التي تعرض عليها⁽¹⁾، يحقق هذا التخصص فائدة عملية سواء بالنسبة للمتخصصين أو حتى للجهة القضائية التي يسهل عليها الفصل في القضايا عندما يكون قضاؤها مختصين⁽²⁾.

من خلال البرامج المقترحة للتكوين بالمدرسة العليا للقضاء نجد أنه لم يتم إدراج تخصصات مختلفة للحصول على الشهادة، وإنما كل الطلبة القضاة يخرجون بنفس الشهادة ويوظفون كقضاة حسب احتياجات الجهات القضائية دون التركيز على التكوين وفق عدة تخصصات.

ولا نجد أية آثار لدراسة المواضيع المتعلقة بالمجالات العلمية والمالية، رغم أهميتها في مساعدة القاضي لكشف الكثير من الحقائق لاسيما مع انتشار الجرائم المالية والاقتصادية، إلا في حالات خاصة عندما يتم برمجة دورات تكوينية حول المواضيع التقنية والعلمية، ويتم من خلال هذه الدورات فتح نقاشات بين المناقشين والمحاضرين حول هذه المواضيع، يدوم هذا التكوين مدة خمسة أيام. ومن المواضيع التي تُقترح خلال هذه التكوين، المنازعات الجبائية، الجمركية، تدريب على المحاسبة... إلخ⁽³⁾، إلا أن هذا التكوين يعتبر غير كاف فلا يمكن للطالب القاضي أن يستعيب مثل هذه المواضيع التقنية والحسابية خلال تكون بسيط لا يدوم إلا خمسة أيام ويتم من خلاله مناقشة الكثير من المواضيع في نفس التكوين.

حتى بالعودة إلى ما هو معمول به أمام الجهات القضائية، نجد أنه يتم تعيين القضاة عشوائيا دون الأخذ بعين الاعتبار حتى رغبات القضاة وميولهم الشخصية⁽⁴⁾، وفي كل مرة تكون هناك حركات

⁽¹⁾ تعاني مختلف الدول حتى المتطورة منها مشكل التخصص والتكوين في المجال الجبائي، الأمر الذي صعب الفصل في الخصومة الضريبية، بالنظر إلى عدم تخصص القضاة في مسائل الجبائية، ورغم كثرة النداءات حول أهمية التكوين إلا أن مختلف التشريعات لم تتمكن من حل هذه المعضلة، مع أن هناك من المحللين الذين يعتبرون أنه حتى ولو تم حل مشكل التخصص بالنسبة للقاضي الإداري في مادة الضرائب، فهذا قد يزيد الأمور تعقيدا لكون أن هذا القاضي قد لا يمارس مهامه باستقلالية وحياد وسيميل لصالح الإدارة الضريبية، مما يؤثر سلبا على حقوق المكلف بالضريبة. راجع:

-BELTRAME Pierre, «rapport de synthèse», *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 07, 2007, P. 498.

⁽²⁾ يعتبر تخصص القاضي من المعالم التي تفيد حسن سير مرفق القضاء وتقوي مركز القاضي وإحترافيته. راجع للمزيد:

- AUDY Johanna, La professionnalisation du juge, Thèse de Doctorat en Sciences Juridiques, Spécialité droit prive et sciences criminelles, Ecole doctorale, Université de Toulon, 2016.

⁽³⁾ موقع المدرسة العليا للقضاء، [متوفر على الخط]: <http://www.esm.dz>، (تم الاطلاع بتاريخ: 2016/07/13).

⁽⁴⁾ إذا كان عدم التخصص قد لا يعرقل ممارسة مهمة الفصل في المنازعات التي تعرض على القضاء العادي، بسبب تساوي المراكز القانونية لأطراف الخصومة العادية التي لا تؤثر على طريقة ممارسة القاضي لمهامه بصفة مباشرة، فإن الأمر يختلف عندما يكون أحد أطراف الخصومة شخص من أشخاص القانون العام، مما يجعل القاضي في موقف مُحرج، يصعب عليه فهم كل المسائل والتصرفات

نقل للقضاة وتغير مكان ممارسة المهنة من قسم إلى آخر دون الأخذ بعين الاعتبار حتى الأقدمية التي يكتسبها القاضي في نوع معين من المنازعات التي تمرّن الفصل فيها⁽¹⁾.

كل هذه المبررات، تزيد من احتمال استعانة القضاة بخبراء من أهل الاختصاص لتنويرهم بالمسائل التقنية البارزة في ملف الدّعى، لاسيما في مادة الضرائب، أين أصبح القاضي غير قادر على الحسم في المنازعة الضريبية إلاّ بعد استئناسه برأي الخبير⁽²⁾، ويتمّ اللجوء إلى هذه الوسيلة التّحقيقية كلما تضمنت الدّعى معلومات خاصّة لا يأنس القاضي في نفسه الكفاءة العلمية أو الفنية لحلها وتأويلها⁽³⁾.

التي تقوم بها جهة الإدارة والتي تكون محل دعوى قضائية، نتيجة عدم إلمامه ببعض التقنيات الإدارية، ويزداد الأمر تعقيداً بالنسبة لمادة الضرائب التي لها طابع خاص ومعقد تتضمن عمليات حسابية معقدة يصعب على القاضي فهمها بسبب عدم تكوينه في هذا المجال الحساس، ممّا يجعل القاضي يلعب دور هامشي فقط. وتعتبر إيطاليا من الدول التي كرّست مبدأ القاضي المختص في المنازعات الجبائية حيث يتم تشكيل لجنة الضرائب التي تتكون من قضاة مختصين في المجال الضريبي ويكلفون بالفصل في هذه المنازعات، راجع للمزيد:

- GARAVOGLIA Mario, «le juge fiscal en Italie », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 09, 2008, p.141.

⁽⁴⁾ GADHOUM Walid, *La doctrine administrative fiscale Tunisie*, Op.Cit. P. 272.

⁽¹⁾ يعتبر القانون الفرنسي أكثر حرصاً على تكوين، عن طريق إجراء دورات تكوينية مستمرة حتى بعد إكتساب الخبرة المهنية، حتى أنّه في حالة تعيين القاضي في قسم آخر لم يسبق وأن حكم فيه فإنّه يخضع للتكوين قبل تولي المنصب الجديد. راجع:

- AUDY Johanna, Op.Cit. P. 265.

⁽²⁾ أحمد فاطمة، "مرجع سابق، ص. 378.

⁽³⁾ رواح إدريس، "الخبرة القضائية من زاوية ضيقة"، رئيس المجلس الوطني لخبراء العدل وخبير لدى المحكمة الجنائية الدولية بلاهاي،

2015، [متوفر على الموقع]: <https://www.marocdroit.com>، (تمّ الاطلاع عليه بتاريخ: 2018/02/10).

الفرع الثاني

مدى اعتراف المشرع بخصوصية الخبرة القضائية في مادة الضرائب

نصّ المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية على مختلف تدابير التحقيق وفي مقدمتها الخبرة القضائية، ووضّح مختلف الإجراءات الواجب إتباعها للأمر بهذا الإجراء⁽¹⁾، وبالعودة أيضا إلى المواد القانونية المتعلقة بالتحقيق القضائي أمام القضاء الإداري نجد أنّ المشرع أحالنا بموجب نص المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾، إلى الأحكام العامة المنصوص عليها في نفس القانون.

فرغم اعتبار المنازعات الضريبية من أهم منازعات التي يختص بها القضاء الإداري، وتطبق من أجل تسوية هذه المنازعات الأحكام المنصوص عليها في القانون الإجرائي العام، إلّا أنّ المشرع وبالنظر لطبيعة وتعدد موضوع المنازعة الضريبية نصّ على إجراء الخبرة باعتبارها من الإجراءات الخاصة بالتحقيق في مادة الضرائب، ممّا يطرح تساؤل حول سبب النصّ على هذا الإجراء بصفة خاصة في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، فهل هذا التفريد يعني أنّ المشرع خصّ هذا الإجراء ببعض الخصوصيات التي لا نجدها في الأحكام المنظمة للخبرة بصفة عامة، كما هي منصوص عليها في المادة 125 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أولا

عدم خروج المشرع عن الإجراءات العامة للخبرة القضائية

بتفحص الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، نلاحظ أنّ المشرع الجزائري قد أفرد المنازعة الضريبية بإجراءات خاصة من أجل تسويتها، سواء في مرحلتها الإدارية أو القضائية. وضمن هذه الإجراءات، الخبرة القضائية التي تمّ النصّ عليها في القسم الرابع من نفس القانون تحت عنوان: "التحقيق الإضافي مراجعة التحقيق والخبرة"⁽⁴⁾، فمن خلال نص المادة 85 فقرتها الأولى يبدو لنا أنّ

(1) تمّ النصّ على إجراء الخبرة في المواد من 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) تنص المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "تطبق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في المواد من 125 إلى 145 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية".

(3) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(4) ما يمكن التنويه إليه من خلال مواد قانون الإجراءات الجبائية، أنّه في الكثير من الحالات يتمّ إلغاء إجراء معين دون تصحيح ذلك في مختلف العناوين، وأحسن مثال ما تمّ النصّ عليه في القسم الرابع فيما يخص إجراءات التحقيق، فرغم إلغاء الإجراء الأول المتمثل في

المشرع قد نص بصفة مباشرة وصريحة على أنّ إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها هي مراجعة التحقيق والخبرة.

وقد تمّ التوسّع في تحديد مختلف الإجراءات الواجب اتّباعها للأمر بالخبرة القضائية في نص المادة 86 من نفس القانون ، فمن خلال القراءة المتأنية لنص هذه المادة، يتبيّن لنا أهم الأحكام الإجرائية التي نص عليها المشرع في مادة واحدة دون أن يحيلنا إلى الأحكام الإجرائية العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أ- تأكيد المشرع الجزائي بالطابع الجوازي للخبرة في مادة الضرائب: جاء في نص المادة 85 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية: " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إمّا تلقائياً، وإما بناء على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء..."

فمن خلال تحليل ما جاء في نص هذه المادة، يتبيّن أنّ الخبرة في مادة الضرائب إجراء جوازي يمكن الأمر به أو استبعاده وذلك حسب السُلطة التقديرية للقاضي، الذي قد يقرر من تلقاء نفسه الأمر بهذا الإجراء أو استبعاده في حالة طلبه من أحد أطراف الخصومة أو كليهما.

كما يظهر من خلال نص هذه المادة أنّه في حالة إقرار القاضي بضرورة اللجوء للخبرة فإنّه يحدّد عدد الخبراء في الحكم المتضمن الإحالة إلى الخبرة، لكن ما يمكن التعقيب عليه هذا في هذا الصدد أنّ المشرع في نص المادة استعمل مصطلح "الخبراء"، وكأنّه يقرر مسبقاً أنّ الخبرة في مادة الضرائب لا تتمّ فقط من خبير واحد، وإنّما من عدّة خبراء، هذا ما يختلف نوعاً ما على ما جاء في نص المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، التي أقرت مباشرة بإمكانية تعيين خبير واحد أو عدّة خبراء مختصين في مجالات عدّة⁽²⁾.

التحقيق الإضافي، بموجب قانون المالية لسنة 2017، إلّا أنّ المشرع لم يتفطن لذلك من أجل إعادة صياغة العنوان المذكور أعلاه، ولم يقوم بحذف مصطلح التحقيق الإضافي لأنّه لم يعد له تطبيق بعد إلغائه.

⁽¹⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽²⁾ من التشريعات التي نصت مباشرة على أنّ الخبرة في مادة الضرائب تتمّ من طرف خبير واحد نجد التشريع التونسي في الفصل 66 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وبهذا يكون خالف ما هو منصوص عليه في القواعد العامة للخبرة التي تقر بإمكانية ندب أكثر من خبير واحد، وقد أكدت محكمة التعقيب الإدارية هذا المبدأ بعد استئناف حكم المحكمة الابتدائية الذي قضى بتعيين خبير واحد. راجع:

- قرار إداري ، الصادر عن المحكمة التعقيب الإدارية، عدد 37051، الصادر في: 2009/04/13، أشار للقرار:

- الفندري خليل، مرجع سابق، ص. 113.

في نفس الإطار، ينبغي التعقيب على ما جاء في نص المادة 85 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، التي لا يختلف مضمونها تقريبا عما جاء في نص المادة 126 فيما يخص جوازية اللجوء للخبرة القضائية، ففي كلا النصين تمّ استعمال عبارة "يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم ...".

ب- الإحالة إلى الإجراءات العامة فيما يخص بعض تفاصيل تنفيذ المأمورية: بإجراء نوع من المقارنة بين إجراءات ندب الخبير المنصوص عليها في القواعد العامة وتلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، لا نجد اختلاف كبير بين هذه الإجراءات المعتادة المتمثلة أساسا في صدور الحكم التمهيدي المتضمن تعيين خبير لإعداد التقرير، مع تحديد مهامه، وقيام الطرف الذي حدّده القاضي بتبليغ النسخة التنفيذية للخبير، مع ضرورة قيام هذا الأخير باستدعاء الأطراف وتلقي تصريحاتهم ووثائقهم المبررة، ويلتزم الخبير بتحليل هذه الوثائق وإعداد تقرير مفصل يتضمن جميع النتائج التي توصّل إليها، مع ضرورة التقيّد فقط بالمهام المحدّدة له في منطوق الحكم.

بعد الانتهاء من إعداد التقرير يودع في ثلاثة نسخ أمام كتابة ضبط الجهة القضائية التي أمرت بهذا الإجراء، ويتمّ الفصل في أتعاب الخبير من طرف رئيس الجهة القضائية، ممّا يسمح لكل طرف استخراج نسخته من أجل إعادة السير في الدّعى⁽²⁾.

ما يمكن الإشارة إليه أيضا، أنّ المشرّع استعمل مصطلح الخبرة القضائية بصفة عامة كما هو مستعمل في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رغم أنّ الخبرة القضائية في مادة الضرائب تتجلى بصفة مباشرة في الخبرة المحاسبية التي تتعلق بالجانب المحاسبي لمختلف الضرائب التي تُفرض على المكلف بالضريبة والتي قد تكون موضوع اختلاف بين هذا الأخير والإدارة الضريبية، فرغم تخصيص أحكام خاصة للخبرة في مادة الضرائب، إلّا أنّه لم يتمّ استعمال ولا مصطلح يفيد ويحدّد طبيعة هذه الخبرة أو نطاقها⁽³⁾. رغم أنّ الأمور واضحة في أنّ العبرة من الأمر بالخبرة يكون بالنظر إلى موضوع النزاع

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(2) راجع المواد من 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(3) يعتبر التشريع الفرنسي من التشريعات التي أقرت مباشرة في الفصل 66 من مجلة الحقوق الجبائية، أنّه في حالة وجود نزاع حول العمليات الحسابية التي أقرتها الإدارة الجبائية أثناء عملية المراجعة، يمكن للقاضي أن يعين خبير، ممّا يفيد أنّ خبرة الضريبة تتعمل بالعمليات الحسابية وكيفية إعادة النظر في مبلغ الضريبة من طرف الإدارة.

وطبيعته، فكان على المشرع أن يوضح بصفة مباشرة أنّ هذه الخبرة تتعلق بالمجال الحسابي ويقوم بها خبير مختص في مجال المحاسبة، لكي تبرز أكثر خصوصية إجراء الخبرة في مادة الضرائب⁽¹⁾.

ثانيا

بعض الجزئيات التي تفيد خصوصية إجراء الخبرة في مادة الضرائب

إنّ التدقيق والتّمعن في مضمون نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، يتبيّن لنا أنّه بالإضافة إلى الإجراءات العامة المتعلقة بكيفية انتداب الخبير وإجراءات سير الخبرة التي لا تختلف كثيراً عمّا هو عليه الأمر في القانون الإجرائي العام، فإنّه هناك بعض الخصوصيات التي تمتاز بها الخبرة في مادة الضرائب والتي لا نجدها في القانون الإجرائي العام، التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- إمكانية إجراء خبرة ثلاثية: من أهم الإجراءات الخاصّة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، هو إمكانية إسناد الخبرة لأكثر من خبير واحد، لكن اختيار هؤلاء الخبراء لا يكون من صلاحية القاضي الإداري لوحده، وإنّما منح المشرع من خلال هذا القانون الحقّ لكل طرف أن يختار الخبير الذي يريده، ويعيّن القاضي الخبير الثالث، كما أقرته المادة 86 فقرتها الثانية من نفس القانون " تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية. غير أنّها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك. وفي هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث..."⁽²⁾.

يتبيّن لنا من خلال ما جاء في نص هذه الفقرة، أنّ المشرع قد خرج عن القواعد العامة التي تقضي بالاختصاص المطلق للجهة القضائية في تعيين أي خبير تراه مناسباً دون إمكانية تدخّل الأطراف في هذه المهمة، لكن ما جاء في نص المادة 86 يبيّن لنا حقيقة تميّز وخصوصية الخبرة في مادة الضرائب، ويفيد منح بعض الضمانات للمكلّف في مواجهة الإدارة الضريبية. وتجب عن التساؤل المتعلّق بمبررات النصّ على هذا الإجراء في قانون الإجراءات الجبائية، وعدم الإحالة إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. بدليل أنّه بالعودة إلى هذا القانون لا نجد أنّ

⁽¹⁾ بالعودة إلى مختلف القوانين الخاصّة بتنظيم مختلف المهن نجد أنّه يتم تحديد بصفة مباشرة طبيعة هذه المهام المتعلقة بذات التخصص، وأحسن مثال ما نجده مثلاً في القانون المنظم لمهنة الخبير الطبي، فقد حدّدت المادة 95 من المرسوم التنفيذي رقم 92-276، مؤرخ في 06 يوليو 1992، يتضمن مدونة أخلاقيات الطب، ج. ر. ج. د. ش. عدد 92، الصادرة في 08 يوليو 1992، طبيعة الأعمال التي يقوم بها الخبير الطبي والتي نصت " تعد الخبرة الطبية عملاً يقدم من خلاله الطبيب أو جراح الأسنان الذي يعينه قاض أو سلطة أو هيئة أخرى مساعدته التقنية لتقرير حالة شخص ما الجسدية أو العقلية، ثم القيام بتقييم التبعات التي تترتب عليها آثار جنائية أو مدنية".

⁽²⁾ المادة 86/2 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

المشرع قد نصَّ على هذه الفكرة، ولم يقر بإمكانية تدخّل أطراف الدّعى لاختيار الخبراء الذين يقومون بإجراء الخبرة. هذا فقط ما يبرر خصوصية إجراء الخبرة في مادة الضّرائب نظراً لتعقّد موضوع النزاع الضّريبي، أين قد تتدخّل فيه عدّة معطيات وأسباب قد تؤدي إلى الإضرار بحقوق أيّ طرف، ولتفادي هذا المساس، فقد منح المشرع لكل طرف الحقّ في أن يختار الخبير الذي يريده لإنجاز تقرير الخبرة.

رغم أهمية التقنية التي جاء بها قانون الإجراءات الجبائية التي من خلالها يطمئن كل طرف للخبرة التي يقوم بها الخبير المختار، فأكد أنّ الخبير الذي يختاره المكلف بالضريبة سينجز تقريره لصالح هذا الأخير، ونفس الشيء بالنسبة للخبير الذي يختاره المدير الولائي، أمّا الخبير الثالث الذي تعينه المحكمة الإدارية، فإنّ علاقته تكون مباشرة مع المحكمة، ولا تربطه أية علاقة مع أطراف الخصومة، لكن ما يمكن التعقيب عليه في هذا الصّد، أنّ انتداب ثلاثة خبراء قد يطرح عدّة صعوبات وإشكالات يبدو أنّ المشرع لم يتفطن لها:

- أنّ منح الحقّ لكل طرف لاختيار الخبير الذي يريده ويثق فيه، ربما يوحي بعدم أهمية هذه الخبرة أصلاً، لكونها تُنجز من طرف خبراء غير محايدين كأصل عام، فلا يمكن تصوّر قيام هذا الخبير بإنجاز مهامه بمصداقية تامة، خاصة بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي أكيد سيلجأ لاختيار الخبير الذي يساعده عن طريق إعداد التقرير لمصلحته، فلا تكون لهذا التقرير القيمة القانونية اللازمة لإثبات الدّعى الضريبية.

- كما أنّ اعتماد هذه الطريقة تؤدي إلى التأثير سلباً على سرعة إجراءات الفصل في الخصومة الضريبية، على أساس أنّ إعادة السّير في الدّعى تكون بعد قيام كل خبير بإيداع تقريره أمام الجهة القضائية الذي قد يستغرق الكثير من الوقت من أجل ذلك. والملاحظ عملياً أنّه عندما يتمّ اختيار خبير واحد لإعداد التقرير لا ينجز المهمة إلّا بمرور مدّة زمنية معتبرة، فلا مجال للحديث عن المأمورية التي تتضمن تعيين ثلاثة خبراء، فأكد أنّه لن يتمّ إنجاز هذه التقارير في آجال معقولة.

- كما أنّ المشرع من خلال نص هذه المادة لم يوضّح مختلف إجراءات إصدار هذه التقارير وأهميتها في التّحقيق القضائي، فهناك نوع من الغموض في مضمون المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، التي أقرت بإمكانية انتداب ثلاثة خبراء ولكل طرف الحقّ في اختيار الخبير الذي يريده، لكن الفقرة السادسة من نفس المادة أقرت بأنّ أعمال الخبرة يقوم بها الخبير المعيّن من طرف المحكمة

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

الإدارية، ممّا يطرح تساؤلاً حول أهمية وجود الخبيرين الآخرين الذين تمّ اختيارهما من طرف المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على أساس أنّ الخبير المعين من المحكمة هو الذي يكون له الدور الرئيسي أثناء إعداد تقرير الخبرة، فما أهمية حضور الخبيرين الآخرين.

- أقر أيضاً المشرّع في نص المادة 86 فقرتها السابعة⁽¹⁾، أنّه بعد الانتهاء من إنجاز الخبرة يتمّ إعداد تقرير مشترك أو تقارير منفردة، يفهم من خلال نص هذه الفقرة أنّه في حالة توصّل الخبراء الثلاثة إلى نفس النتيجة يتمّ إعداد تقرير واحد يتضمّن نفس الخلاصة، لكن في حالة اختلاف كل ما توصّل إليه كل خبير، فيتمّ إعداد تقارير منفردة، فكل خبير يعدّ تقريره بالنظر إلى المعطيات المقدمة أمام كل خبير والنتائج التي توصّل إليها دون أن يرتبط مع ما تمّ التوصل إليه من طرف الخبراء الآخرين.

حتى هذه الطريقة قد لا تكون مهمة وتؤدي إلى تعقيد الأمور، لأنّ الوصول إلى إعداد ثلاثة تقارير مختلفة يعني ذلك أنّ القاضي يجد نفسه عاجز عن استيعاب هذه التقارير وتفضيل أيّ منهم، ويبدو ظاهرياً أنّه مادام أقر المشرّع بأنّ الخبير الثالث تعينه المحكمة الإدارية وهو الذي يتّأس مختلف إجراءات ومراحل الخبرة، فإنّ القاضي ستميل للأخذ بالنتيجة التي توصّل إليها هذا الخبير على حساب التقريرين المنجزين من الخبيرين المختارين من كلا الطرفين، ومبرر ذلك هو تحقيق العدالة بين الأطراف المتخاصمة، فيجب أن يكون الخبير محايد أثناء إنجازه للمأمورية، ولا نجد أي مبرر لإقرار المشرّع بإمكانية اللجوء للخبرة الثلاثية التي قد لا تخدم الجهة القضائية بالنظر لإمكانية تحيُّز كل خبير للطرف الذي اختاره لإعداد التقرير.

كما أنّ هذه الطريقة تجعل القاضي مُحرَجاً، فيما يخص التقرير الذي يعتمد عليه وذلك الذي يستبعده، خاصة بالنسبة للمسائل التقنية التي تجعل القاضي يعتمد كثيراً على ما يتوصّل إليه الخبراء أثناء إعداد التقارير، فلا مجال لاستبعاد كل التقارير، وإنّما ينبغي الاعتماد على التقرير الذي يراه مجدياً ويساعده للفصل في الدّعى الضريبية.

تطرح هذه الطريقة الثلاثية أيضاً مشاكل أخرى في الجوانب الإجرائية، تتمثل أساساً في كيفية تقدير أتعاب كل خبير، فهل يتم الاعتماد على الطريقة المعتادة لحساب الأتعاب بمعنى أنّه يتمّ تحرير نفس المحضر يتضمن مبلغ الأتعاب بصفة عامة، أم أنّ كل خبير يعدّ سند لأتعابه حسب اقتناعه

⁽¹⁾ تنص المادة 86/ من قانون الإجراءات الجبائية: "...ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة".

الشخصي بالمبلغ الذي يطالب به، نفس الشيء بالنسبة لتحديد الطرف الذي يلتزم بتسديد المصاريف بمعنى هل يلتزم الطرف الذي خسر الدعوى بتسديد أتعاب للخبراء الثلاثة، وفي هذه الحالة يعني أنه سيتم المساس بالذمة المالية للخصم الذي يأمره القاضي بتسديد الأتعاب. فمن غير المعقول إلزام طرف واحد بدفع أتعاب لثلاثة خبراء في نفس الوقت، وكان على المشرع الجزائري أن يوضح أكثر وبدقة هذه الحالة، على الأقل أن ينص على أن يلتزم كل خصم بدفع أتعاب الخبير الذي عينه، أمّا الخبير الثالث المعين من طرف المحكمة، فإن خاسر الدعوى هو من يتحمل تسديد هذه الأتعاب، كما هو معمول عليه في القواعد العامة⁽¹⁾.

كما أنه، ومن خلال مضمون المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، نجد أن المشرع لم يتوسّع في تحديد التفاصيل المتعلقة بهذه الخبرة الثلاثية، لاسيما ما يتعلق بدور الأطراف في تعيين هؤلاء الخبراء، فإذا تصورنا بأن المكلف بالضريبة هو من طلب تعيين ثلاثة خبراء، فهل هذا يعني أن المحكمة الإدارية تستجيب مباشرة لهذا الطلب، أو يجب قبول الطرف الآخر لاعتماد هذه الطريقة، وفي حالة عدم قبول أي طرف هذه الطريقة ورفضه اختيار خبير ما فهل هذا يعني أن الخبرة تتم من طرف خبيرين فقط، الخبير المختار من الخصم الذي اقترح هذه الطريقة والخبير المعين من طرف الجهة القضائية⁽³⁾.

كل هذه التساؤلات لم يتم الإجابة عنها بسبب عدم التوسّع في تحديد كيفية الأمر بهذه الخبرة الثلاثية التي لها أهمية خاصة في مادة الضرائب، فكان على المشرع أن يحدّد بدقة مختلف الإجراءات الواجب إتباعها من أجل تسهيل العملية على القاضي الإداري أثناء الأمر بهذا الإجراء فهو ملزم بالتقيّد فقط بالإجراءات المنصوص عليها قانوناً، ولا مجال للاجتهاد في بعض المسائل الإجرائية أو اتخاذ أي إجراء غير منصوص عليه قانوناً، لأن ذلك يجعل الحكم الذي يصدره القاضي عرضة للإلغاء.

⁽¹⁾ يعتبر التشريع البلجيكي من التشريعات التي اهتمت كثيراً بكل هذه التفاصيل، بدليل أنه يتم إعداد تقرير واحد حتى في حالة اختلاف آراء الخبراء ويجب على كل خبير أن يحدد مبلغ أتعابه في نفس التقرير لإضفاء الشفافية بين المتقاضين ومرفق القضاء. راجع للمزيد: - MOUGENOT Dominique, « la réforme de l'expertise judiciaire », *Revue Générale des Assurances et des Responsabilités*, n° 06, 2007, P.14281/2.

⁽²⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽³⁾ يعتبر منح الاختيار للخصوم لتعيين الخبراء من السلبات التي قد تؤثر على طريقة اختيار هؤلاء نظراً لإمكانية اختيار خبراء غير مختصين، ممّا سيؤثر سلباً خاصة على حقوق المكلف بالضريبة. راجع للمزيد:

- شيعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2009/2010، ص. 101.

نظراً لغموض هذا الإجراء نلاحظ أنه لا يتم اللجوء إلى الخبرة الثلاثية من الناحية العملية لإمكانية اصطدام القاضي ببعض العوائق التي تجعله في موقف حرج، لا يستطيع مواجهة أي عائق قد يتخلل مرحلة إعداد هذه الخبرة الثلاثية، فهذا الإجراء هو حبر على ورق ولا يتم اللجوء إليه للفصل في الدّعى الضريبية، لاسيما وأنّ المشرّع لم يحدّد لنا في مختلف القوانين الإجرائية ما هي الحالات التي يتم من خلالها اللجوء إلى هذه الخبرة فالقاضي هو سيّد القرار في هذا الأمر، له أن يقبل تعيين خبير واحد أو عدّة خبراء حسب سلطته التقديرية⁽¹⁾.

ب- منح امتياز للإدارة الضريبية على حساب المكلف بالضريبة (المحضر الضريبي): بتفحص نص الفقرة السابعة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، يتبيّن لنا أنّ المشرّع الجزائري اعترف بصفة مباشرة بأهمية ومكانة الإدارة الضريبية في النزاع الضريبي، وتفضيلها على المكلف بالضريبة حتى أثناء مرحلة إعداد تقرير الخبرة بدليل إقرار المشرّع على أنّ الخبرة التي تتم عن طريق خبير واحد بحضور ثلاثة خبراء، تتبع أيضا بإجراء آخر هو المحضر الذي يحرره عون تابع للإدارة الضريبية، ممّا يجعلنا نتساءل عن سبب إقرار المشرّع بهذا الإجراء، وفي حالة عدم التقيد به هل يؤدي ذلك إلى بطلان إجراءات الخبرة كاملة؟.

في الحقيقة، يبدو الأمر غريب ويخالف ما هو معمول به في القواعد الإجرائية العامة لأنّ إحالة القاضي لملف الدّعى على خبير مختص يعني ذلك تدخّل طرف آخر مختص ومحايد من أجل مساعدة القاضي للفصل في القضية فقط في المسائل التي تستوجب تدخّل مختص، كما أنّ الأمر بهذا التدبير التّحقيقي لا يتمّ إلا في حالة عدم إمكانية ترجيح مطالب طرف على حساب طرف آخر من أطراف الدّعى أثناء الفصل في هذه الأخيرة، بمعنى آخر لكي يستجيب هذا الإجراء للأهداف المبتغاة منه يجب أن ينجزه طرف محايد لا علاقة له بأطراف الدّعى.

لكن، النصّ في قانون الإجراءات الجبائية على أنّ تقرير الخبرة الذي يعدّه الخبير المنتدب يُتبع بمحضر يحرره عون تابع للإدارة الضريبية يُثير الاستغراب ويوحى بأنّ القاضي أثناء فصله في الدّعى الضريبية سيأخذ بعين الاعتبار مضمون هذا المحضر ويقارنه مع تقرير الخبرة الذي ينجز سواء من طرف خبر واحد أو ثلاثة خبراء حسب الحالة، فمنح هذه الميزة لإدارة الضرائب - التي تعتبر في غالب

⁽¹⁾ مسعودان فتيحة، "الدور الإيجابي للقاضي في الخبرة القضائية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة الدراسات القانونية،

كلية الحقوق، جامعة يحي فارس - المديّة، العدد الثاني، 2017، ص. 05.

الأحيان طرف مدعى عليها- يوحى أنّ المشرّع يخشى المساس بمالية الدولة في حالة إعداد تقرير الخبرة في غير صالح الإدارة الضريبية، و لتفادي إمكانية تواطؤ المكلف بالضريبة مع الخبير المنتدب، أضاف هذا الإجراء المتمثل في محضر يحرّر من طرف عون تابع للإدارة الضريبية أثناء مجريات الخبرة.

كما أقرت نفس المادة أنّ هذا المحضر يتم إعداده أثناء الانتقال إلى الأماكن بمناسبة إعداد تقرير الخبرة من طرف الخبير القضائي، لأنّ المكلف بالضريبة أثناء انتقال الخبير سيقوم بتقديم كل الأدلة التي بحوزته لتبرير إدعاءاته، ممّا يجعل العون التابع للإدارة الضريبية قد يستخلص وقائع جديدة أو يصل إلى استيعاب بعض المسائل التي كانت غامضة والتي يعتمد عليها لإعداد محضره.

لكن، ما يلاحظ من خلال نص المادة 86 فقرتها السابعة من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، أنّ المشرّع لم يوضّح لنا ما هي طبيعة هذا المحضر، وما هي النقاط التي سيعالجها، وهل يقوم العون التابع للإدارة الضريبية بالتقيّد بالمهام المحددة في الحكم القضائي، أو يمكن أن يعالج مسائل أخرى حسب الأدلة التي يقدمها المكلف بالضريبة .

ورغم أهمية هذا المحضر الذي من خلاله يتم الوصول إلى موقف الإدارة الضريبية عن طريق تمسكها بموقفها الأول أو إعادة النظر في هذا الموقف بظهور أدلة جديدة، كما يضمن عدم إمكانية تأثير المكلف بالضريبة على الخبير واستعمال مختلف الحيل لإقناعه وإعداد تقرير لصالحه، إلّا أنّه من جانب آخر، يبدو فيه نوع من الخصوصية، وكأنّ المشرّع قد فضّل مسبقاً الإدارة الضريبية على حساب المكلف بالضريبة. هذا ما يفيد عدم عدالة هذا الإجراء الذي من خلاله مُنح الحقّ للإدارة الضريبية في تقديم محضر يعدّه أحد أعوانها، ولم يمنح مثل هذا الإجراء للمكلف بالضريبة، ممّا يعتبر مساساً بمبدأ المساواة في تقديم الدليل، الذي يعني منح نفس الفرص لكل طرف لتقديم أدلته وعدم إمكانية تفضيل أي طرف أثناء مختلف مراحل التقاضي، لأنّ ذلك يعني المساس بمصادقية الأحكام القضائية وبالجهاز القضائي بصفة عامة⁽²⁾.

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(2) يتمثل الدور الأساسي والدافع لإنشاء أجهزة قضائية للفصل في المنازعات التي تنشأ بين مختلف الأشخاص في ضمان حماية الحق في اللجوء إلى القضاء، وضمان سلامة مختلف إجراءات التقاضي، والموازنة بين أطراف الخصومة عن طريق منحهم نفس الفرص من أجل إثبات إدعاءاتهم، وإذا تم تفضيل أي طرف في المراحل الإجرائية لتسوية أية منازعة فيعني ذلك أنّه لا أهمية من اللجوء إلى هذه الأجهزة.

المطلب الثاني

سلطات القاضي الضريبي لمواجهة الطابع التقني للمنازعة الضريبية

كما سبق الإشارة إليه، فإن المنازعة الضريبية تمتاز بنوع من الخصوصية سواء من حيث النزاعات التي يمكن إثارتها أو من خلال الإجراءات الواجب إتباعها للفصل في هذه المنازعات، إلا أن إقرار هذه الخصوصية يجب مقارنته بمدى قدرة القاضي الإداري على مواجهة هذه الخصوصية من خلال السلطات التي منحها له القانون أثناء فصله في الدعوى الضريبية، لأن إقرار هذا التميز للنزاع الضريبي يجب أن يتبع بنوع من الحرص من طرف المشرع على ضرورة منح سلطات واسعة ومتميزة أيضا للقاضي الإداري باعتباره الفاصل في المنازعات الضريبية، التي من خلالها يتمكن من الفصل في هذه المنازعات بشكل يضمن إلمامه بكل المسائل التي تثيرها هذه الخصومات لاسيما بالنظر إلى الطابع الفني الذي تمتاز به، فينبغي أن يكون للقاضي الإداري دوراً هاماً ومحورياً يمارسه أثناء التحقيق في هذه الخصومة الضريبية.

هذا ما يستلزم علينا البحث عن مدى إقرار المشرع لسلطات واسعة للقاضي الإداري بشكل يضمن الفصل في الدعوى الضريبية دون المساس بحقوق أي طرف لاسيما المكلف بالضريبة الذي لا يجد ملجأ للدفاع عن حقوقه سوى رفع دعوى قضائية أمام الجهة المختصة، وبصيغة أخرى ألا يمكن للقاضي الإداري أن يصطدم ببعض المعوقات التي قد يكون أساسها قانون أو واقعي تؤثر على طبيعة الحكم القضائي الذي سيصدره، هذا ما سنقوم بمعالجته في هذا المطلب من خلال البحث عن دور القاضي الإداري في سير عملية التحقيق والأمر بالإجراء التحقيقي المناسب باعتباره الموجه لهذه العملية (الفرع الأول)، لنتمكن من استنتاج ما هي سلطات القاضي الإداري أثناء فصله في الدعوى الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

مظاهر تدخل القاضي الإداري لتوجيه عملية التحقيق

تتميز إجراءات التقاضي في المادة الإدارية بالطابع التحقيقي والاستقصائي الذي يبرر الدور الذي يلعبه القاضي الإداري في تنظيم وتوجيه عملية التحقيق في الدعوى⁽¹⁾، والمبادرة لاتخاذ الإجراء المناسب، مما يؤثر إيجابيا على عملية الفصل في الدعوى والتقليص من إمكانية استخدام السلطة

⁽¹⁾ راجع للمزيد: جهاد صفا، أبحاث في القانون الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص. 75.

الإدارية لمركزها الممتاز للتأثير على سير التحقيق في النزاع بصفة عامة وعلى عملية الفصل فيه بوجه خاص⁽¹⁾.

سنحاول تبيان ما مدى سلطة القاضي الإداري في الأمر بأية وسيلة تحقيق يراها مناسبة تمهيدا للفصل في الخصومة الضريبية (أولا)، لاسيما سلطته في الأمر بالخبرة القضائية كإجراء تحقيقي (ثاني).

أولا

سلطة القاضي الإداري في الأمر بالإجراء التحقيقي الضروري

مما لا شك فيه أن عمل القاضي يكون دائما مرتبط بما هو منصوص عليه قانوناً، فالمشرع هو الذي يحدد اختصاصاته وصلاحياته، مهما كانت طبيعة الدعوى أو الجهة القضائية المختصة، كما تُمنح له السلطة تقديرية للفصل في القضايا التي تُعرض عليه باستقلالية تامة من أجل ضمان إصدار أحكام وقرارات قضائية عادلة.

من المقرر قانوناً وقضائياً أن القاضي غير ملزم بإتباع إجراءات تحقيقية محددة بل تكون له السلطة التقديرية في الأمر بأي إجراء إذا رأى ضرورة لذلك، لأن وقائع الدعوى والأدلة التي يقدمها الأطراف هي التي تحدد وتوحي للقاضي بالإجراء الواجب إتباعه حسب معطيات كل قضية، هذا ما يبرر موقف المشرع من خلال منح السلطة التقديرية للقاضي باعتباره المتفحص لموضوع النزاع والأقدر بتقرير الإجراء الواجب إتباعه⁽²⁾.

على هذا الأساس نجد أن المشرع يستعمل دائما مصطلح "يجوز" في مختلف المواد المتعلقة بالتحقيق القضائي لتسهيل عملية الفصل في الدعوى عن طريق عدم التأثير على القاضي لاتخاذ الإجراء المناسب أو استعمال إحدى وسائل التحقيق التي أقرها المشرع فلم يلزمه بضرورة الاستعانة بها

(1) راجع للمزيد:

- لعوي الحسين، مرجع سابق، ص. 55.

- COLLET Martin, Op.Cit. P.244.

(2) بالعودة إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن المشرع وفي الكثير من النصوص المتعلقة بالتحقيق يقر على الطابع الجوازي لإجراءات التحقيق والوسائل التي يمكن للقاضي استعمالها، كما جاء ذلك في نص المادة 28 من نفس القانون: "يجوز للقاضي أن يأمر تلقائياً باتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق الجائز قانوناً"، كما نصت المادة 75 على "يمكن للقاضي بناء على طلب الخصوم أو من تلقاء نفسه أن يأمر شفاهة أو كتابة بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون".

من عدمه، فله السلطة التقديرية في الأمر بأي إجراء تحقيقي يراه ضروريا في أية مرحلة كانت عليها الدَّعوى كما نصت عليه المادة 86 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾.

بالعودة إلى المادة 838 وما يليها من نفس القانون نجد أنَّها أتت بصيغة الجواز وليس الإلزام وأحسن مثال ما أقرته المادة 847 من نفس القانون "يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بألا وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد ويرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته".

فمن خلال ما ورد في نص هذه المادة يتَّضح لنا أنَّ القاضي الإداري له سلطة في القيام بإجراء تحقيق في الدَّعوى من عدمه لاسيما عندما يتبيَّن له الحل القانوني للنزاع فيستغني عن إجراء تحقيق حتى ولو طلبه أي طرف من أطراف الدَّعوى.

بالعودة أيضا إلى نص المادة 855 من نفس القانون نجدها تُقر بأنَّه: "يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يقرر إعادة السير في التحقيق بموجب أمر غير مسبب وغير قابل لأي طعن..."، أي أنَّ إقرار إعادة السير في التَّحقيق من السُّلطات الممنوحة حصريا للقاضي الذي يصدر أمر دون أن يُلزم بذكر السبب الذي جعله يعيد عملية التَّحقيق، كما أنَّ هذا الأمر يكون غير قابل لأي طعن، ولا يمكن لأي طرف الاعتراض على هذا الأمر باعتباره يدخل ضمن السُّلطات الممنوحة للقاضي الإداري لتنظيم عملية التَّحقيق على أحسن وجه.

كما أنَّه بالعودة إلى مختلف وسائل التَّحقيق المنصوص عليها في المادة 858 ومن يليها من نفس القانون نلاحظ أنَّ المشرَّع أحالنا إلى الأحكام العامة الواردة ضمن نفس القانون التي جاءت بصيغة الجواز وليس الإلزام، فقد نصت المادة 126 من نفس القانون على صيغة الجواز بالنسبة لإجراء الخبرة كما نصت المادة 146 على سلطة القاضي في إجراء معاينات، ونفس الفكرة تضمنتها المادة 150 بصيغة الجواز فيما يتعلق بالشهادة.

بالإضافة إلى هذه الوسائل التَّحقيقية التي أوردها المشرَّع بالترتيب أضافت المادة 863 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إمكانية تعيين أحد أعضاء تشكيلة الحكم للقيام بكل تدابير التَّحقيق غير

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

تلك الواردة في المواد من 858 إلى 861 من نفس القانون⁽¹⁾. فمن خلال نص هذه المادة يتضح أكثر أن القاضي الإداري غير مقيد بالوسائل السابق الإشارة إليها أعلاه وأنه يمكن أن يقرر إجراء تحقيق آخر باستعمال وسائل تحقيقية أخرى⁽²⁾.

رغم الأهمية القانونية لنص هذه المادة التي تفيد تميز إجراءات الفصل في الدّعى الإدارية بمنح سلطات واسعة للقاضي لاتخاذ أي إجراء تحقيقي يراه مناسباً حسب اقتناعه الشخصي، إلا أن هذه السلطة المطلقة قد تؤثر سلباً على حقوق المتقاضي، على أساس أن القاضي قد يأمر بإجراء غير لازم وغير ضروري للفصل في الدّعى، مما يؤدي إلى تحميل المتقاضي نفقات إضافية مع طول أمد الفصل فيها بسبب الإجراءات التحقيقية التي قد لا يستدعي الأمرها عملياً.

بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، نجد أن المشرع منح للقاضي السلطة التقديرية في الأمر بإجراء الخبرة كما جاء ذلك في نص المادة 86 فقرتها الأولى من نفس القانون التي جاءت بصيغة الجواز وليس الإلزام، فرغم تعقد النزاعات الجبائية وخصوصيتها، إلا أن المشرع لم يقيد القاضي الإداري باللجوء إلى هذا الإجراء رغم أهميته في تسوية مثل هذا النمط من النزاعات التي تمتاز بعمليات مالية وحسابية يصعب على القاضي استيعابها.

(1) بالعودة إلى هذه المواد نجد أن المشرع قام بترتيبها كما سبق الإشارة إليه أعلاه لكن بالعودة إلى المواد التي تم إحالتها إليها أي إلى المادة 125 وما يليها نجد أن المشرع غير من ترتيب هذه الوسائل، وتم ذكر المعايير في المرتبة الثانية بعد الخبرة عكس ما ورد في المواد من 585 إلى 862 أين تم تسبيق الشهادة قبل المعايير، مما يفيد بأن المعايير لها أهمية وتستعمل أكثر أمام القضاء العادي على خلاف القضاء الإداري، لأنه حسب اعتقادنا، فإن ترتيب الذي وضعه المشرع لهذه الوسائل لم يكن عشوائياً وإنما بالنظر إلى أهمية هذه الوسائل بدليل أن الخبرة القضائية تحتل المرتبة الأولى سواء أمام القضاء العادي أو الإداري باعتبارها أهم وسيلة تحقيق يتم اللجوء إليها في أغلب القضايا.

(2) هناك من المحللين الذين يرون أنه غالباً ما تكون إجراءات التحقيق العامة كافية للفصل في المنازعة الضريبية ولا يلجأ إلى الإجراءات الخاصة، إلا في حالة عدم كفاية وسائل التحقيق العامة، لكن حسب اعتقادنا فإن السبب الرئيسي الذي جعل المشرع ينص على إجراءات خاصة للتحقيق في قانون الإجراءات الجبائية هو اعتراف بخصوصية المنازعة الضريبية التي تجعل القاضي يلجأ أساساً إلى هذه التدابير ويتقيد بنص المادة 85 من نفس القانون، راجع:

- شيعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الضريبية، مرجع سابق، ص. 92.

(3) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ثانيا

عدم التزام القاضي بطلبات أطراف الدعوى

تتجلى أيضا سلطات القاضي الإداري أثناء سير عملية التحقيق في أنه سيّد هذه العملية فهو غير ملزم بالاستجابة لطلب أي طرف من أطراف الدعوى لإتباع وسيلة من وسائل التحقيق المنصوص عليها قانونا، بل تعتبر رغبة الأطراف مجرد استئناس له دون أن يقع عليه التزام الاستجابة إليها، كما له أن يمارس سلطته ولو لم يطلب أي طرف الاستعانة بوسيلة معينة للإثبات⁽¹⁾، ففي حالة طلب المدعي إجراء خبرة قضائية أو إجراء معانية أو سماع شهادة أي شخص، فإنّ القاضي لا يتقيّد في كل الأحوال بهذا الطلب ولا يكون ملزما بالاستجابة له بل تكون له السّلطة التقديرية الواسعة في الأمر بأي إجراء يراه مناسباً، كما أنّ القاضي غير ملزم بالتكليف الذي يضعه أطراف الدعوى فلهو أن يعيد التكليف القانوني الصحيح للنزاع المعروض عليه، هذا ما نصت عليه المادة 29 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾.

في نفس الإطار، فإنّ القاضي غير ملزم بتسبب عدم الاستجابة لأي طلب متعلق بسير عملية التحقيق، ففي حالة طلب المدعي من القاضي تعيين خبير، فإنّ القرار الأخير يكون للقاضي الذي قد يستجيب لهذا الطلب وقد يرفضه فله السّلطة الواسعة في إجراء الخبرة أو عدم إجرائها⁽³⁾، وفي هذه الحالة فهو غير ملزم بتسبب هذا الرفض لأنّ المشرّع هو الذي منح له السّلطة التقديرية الواسعة لاتخاذ أي إجراء أو عدم اتّخاذه فالقاضي يتقيّد بالقانون ولا يتقيّد بطلبات الأطراف.

حتى في حالة الأمر بتعيين خبير، فإنّ القاضي غير ملزم بالنتائج التي توصل إليها الخبير⁽⁴⁾، فإذا تبين له أنّ الخبرة ناقصة أو لم تف بالغرض جاز له أن يأمر بإجراء خبرة إضافية أو خبرة مضادة⁽⁵⁾ وفي حالات أخرى قد يستبعد الخبرة مباشرة ويقضي بعدم قبول الدعوى لعدم التأسيس، لكن في هذه الحالة ينبغي أن يقوم بتسبب الحكم هذا ما أقرته المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية

(1) جهاد صفا، مرجع سابق، ص. 77.

(2) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(3) راجع في هذا الصدد: - الشويكي خضر، مرجع سابق، ص. 27.

- لعوي الحسين، مرجع سابق، ص. 200.

(4) AFSCHRIFT Thierry, *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2^{ème} éd. Larcier, Bruxelles, 2004, P. 319.

(5) الشويكي خضر، مرجع سابق، ص. 27.

والإدارية⁽¹⁾، كما أنّ القاضي غير ملزم برأي الخبير، لكن ينبغي تسبب استبعاد نتائج الخبرة وتمثل الأهمية العملية في ضرورة تسبب هذا الاستبعاد في تسهيل عملية الرقابة التي تُمارسها جهات الاستئناف.

الفرع الثاني

سلطة القاضي الإداري في انتداب خبير قبل فصله في الدّعى الضريبية

تنص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية على أنّه: "يبت في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقاً لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، فعملاً بالمبادئ العامة في مجال الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنّ القاضي الإداري الفاصل في الدّعى الضريبية يجب عليه أولاً أن يتفحص عريضة افتتاح الدّعى من الناحية الشكلية ومراقبة مدى توفر الشروط الشكلية لقبول الدّعى قبل الخوض في موضوع النزاع (أولاً) ليتمكن من فحص العريضة من حيث الموضوع، وتكون له السّطة التقديرية في إصدار حكم تمهيدي للأمر بالخبرة أو الفصل في الدّعى مباشرة إن لم تعترضه مسائل تقنية تستوجب تدخل أصحاب الاختصاص (ثانياً).

أولاً

الرقابة الشكلية على إجراءات رفع الدّعى الضريبية

من المبادئ التي استقر عليها العمل القضائي بصفة عامة هو ضرورة مراقبة عريضة افتتاح الدّعى من الناحية الشكلية قبل النّظر في موضوع الدّعى، عن طريق طريق تحقيق إجرائي شامل للتأكد من قبولها وفقاً للقانون⁽²⁾، وتفحص مدى توفر العريضة على الشكليات التي يستوجبها القانون عن طريق التأكد من توفر الشروط المتعلقة بالاختصاص القضائي وتلك المتعلقة بأطراف الدّعى لاسيما الصفة والمصلحة، ثم التأكد من الشكليات الجوهرية الواجب توفرها في العريضة، كما تمّ النصّ عليها في المادتين 14 و 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁾، بالإضافة إلى الشروط الأخرى المتعلقة بآجال رفع الدّعى.

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص. 29.

(3) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

فإذا تبين للقاضي عدم احترام المدعي لإحدى هذه الشكليات، فإنه يتوقف عند هذا الحد ولا يتفحص موضوع الدّعى مادام أنّ العريضة مشوبة بعيب شكلي يجعلها غير مقبولة شكلا دون نظر موضوعها، فينبغي على القاضي أن يتأكد من مدى وجود سبب لرفض الدّعى شكلا، وفي حالة وجود سبب جدي فإنه لا ينظر الدّعى موضوعا ولا يأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق حتى في حالة طلبه من أطراف الدّعى، لأنّ هذا التحقيق يصبح غير مجدي باعتبار أنّ القاضي سينطق برفض الدّعى شكلا فلا داع لتضييع الوقت والمال على المتقاضين.

في هذا الإطار، ينبغي التمييز بين بعض الدفوع التي يجب إثارتها من الخصم الذي يهيمه الدفع والذي يجب عليه إثارة الدفوع الشكلية قبل أي دفوع في الموضوع من أجل قبول هذا الطلب كما تمّ الإشارة إليه في نص المادة 50 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، هناك دفوع أخرى يجب على القاضي إثارتها حتى ولو لم يتم إثارتها من أحد الأطراف مثل الدفع المتعلق بالاختصاص القضائي الذي يجب على القاضي إثارته تلقائيا كما نصت عليه المادة 807 فقرتها الثالثة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وانعدام الصفة كما نصت عليه المادة 13 فقرتها الثانية من نفس القانون "... يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه..."، وانعدام الأهلية الذي يجب على القاضي إثارته تلقائيا حتى ولو لم يتم إثارته من أي طرف كما تمّ النص عليه في المادة 65 من نفس القانون.

كما يجب على القاضي أن يراقب مدى احترام المدعي للأجال القانونية لرفع الدّعى الضريبية ففي حالة عدم توفر أي شرط من هذه الشروط يجب على القاضي إثارة ذلك من تلقاء نفسه رغم عدم إثارته من طرف المدعى عليه، ممّا يعني أن دور القاضي الإداري لا يتوقف عند التأكد من صحة دفوع المدعى عليه بل يجب عليه أن يجتهد ويتأكد من مدى توفر هذه الشروط وإلاّ يفصل مباشرة بعدم قبول الدّعى شكلا. وقد أقر مجلس الدولة الجزائري في الكثير من القضايا على ضرورة احترام هذا الإجراء تحت طائلة عدم قبول الدّعى⁽²⁾.

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) من القرارات الصادرة عن مجلس الدولة التي تفيد رفض الدعوى شكلا لعدم احترام الآجال القانونية نجد:

- قرار مجلس الدولة رقم 13849 الذي جاء فيه: " حيث أن النزاع الضريبي القائم بين المكلف بالضريبة المستأنفة ومدير الضرائب لولاية معسكر يخص جانبا شكليا الذي ينصب على مدى قبول الدعوى. حيث ولكن اعتراف المستأنفة بمنازعتها لإنذار الصادر في سنة 1998 يتين معه القول أن الشكوى لم ترفع في آجالها الذي ينتهي في 31 ديسمبر للسنة الموالية التي استحققت فيها الضريبة، مما يتعين القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا والتصريح بتأييد القرار المعاد". راجع:

- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 13849، الصادر بتاريخ: 2004/12/21، أشار للقرار:

ثانيا

إصدار الحكم التمهيدي بانتداب خبير

ما يميّز عملية الفصل في الدّعى الضريبية هو ضرورة أن يراعي القاضي ويوازن بين مسألتين وهما ضرورة الحفاظ على مالية الدولة وعدم المساس بحقوق المكلف بالضريبة استناداً إلى فكرة العدالة الضريبية⁽¹⁾، التي ينبغي على القاضي أن يكرّسها أثناء فصله في الدّعى، وعملاً أيضاً بمبدأ المساواة في أداء الضريبة ينبغي على القاضي أن لا يكتفي بدفع الإدارة الضريبية التي قد تحتج بحماية المال العام للإضرار بحقوق المكلف بالضريبة.

أ - يجب أن تكون الواقعة المطلوب إثباتها ذات طابع تقني وليس قانوني: يتمثل السبب الرئيسي في منح السلطة التقديرية للقاضي الإداري لاتخاذ ما يراه مناسباً من إجراءات في احتمال اصطدامه ببعض المسائل الأجنبية عن تخصصه⁽²⁾، والتي لا يعجز عن مناقشتها دون استعانتها بأهل الاختصاص، فإذا تمّ الأمر بالخبرة من طرف قاضي الموضوع فهذا يعني أنّ هذا الأخير ليس بحوزته من يكفي من المعلومات حول موضوع النزاع، فيحتاج إلى اتخاذ إجراء تحقيقي لحاجة الدّعى المعروضة عليه سابقاً⁽³⁾.

فالقاضي مقيّد في هذا الإطار بالمسائل التقنية والفنية التي تخرج عن معارفه والتي على أساسها يأمر بتعيين خبير لتوضيح هذه المسائل، ولا يجوز أن يفوض سلطته التقديرية للخبير بحجة أنّ هذه المسائل تخرج عن تخصصه⁽⁴⁾، وأساس هذا التقييد أنّه لا ينبغي على القاضي أن يتّكل على عمل الخبير في كل مرة وأن يجتهد لإيجاد حل للقضية المعروضة أمامه، لكن في حالة عدم تمكنه أو عجزه

- كوسة فضيل، الدّعى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص. 119.

⁽¹⁾ تتمحور فكرة العدالة الضريبية على طبيعة النظام الضريبي لكل دولة ومدى تكييفه مع مختلف الأوضاع في المجتمع، بالإضافة إلى فكرة تحقيق التوازن بين المكلفين بالضريبة، وضرورة أن يشارك الجميع في تعبئة موارد الخزينة العمومية بشرط أن يدفع كل مواطن ضريبة تتناسب مع مقداره دخله، راجع للمزيد حول هذه الأفكار:

- أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، مرجع سابق.

⁽²⁾ ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P.70.

⁽³⁾ ANGENAULT Marcel, «rapport introductif», Actes du colloque sur l'expertise devant le juge administratif : mission, rôle et responsabilité, Organisé le 12 décembre 2001, par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de Paris, Faculté de Droit, Université de Paris, P.28.

⁽⁴⁾ أكّد القضاء الجزائري هذه الفكرة في بعض قراراته، منها:

- قرار المجلس الأعلى رقم 50558، الصادر بتاريخ 1988/10/03، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1990، ص. 90.

عن ذلك ومن أجل الوصول إلى الحقيقة وتفاديا للمساس بحقوق المتقاضين، فإنه يجب الاستعانة بأهل الاختصاص لضمان إصدار أحكام وقرارات غير معيبة وتحقيق العدالة⁽¹⁾.

أما بالنسبة للوقائع القانونية فيجب على القاضي أن يفصل فيها لوحده دون الاستعانة بخير من أجل الفصل في هذه المسائل، وينبغي عليه أن لا يتوقف دوره في البحث عن الحقيقة المادية فقط لكن ينبغي أن يتعدى دوره للبحث عن الحقيقة القانونية التي على أساسها يتوصل للحل⁽²⁾، فهو المختص في هذه المسائل، وتمّ تعيينه في ذات المنصب للفصل في الدعاوى التي تُعرض عليه استناداً إلى تكوينه القانوني ومعرفته بأحكام القانون وضرورة تكييفه للوقائع استناداً إلى ما هو منصوص عليه قانوناً، فينبغي على القاضي الإلمام بموضوع النزاع وفهم المسائل التي يثيرها مع إيجاد الحل القانوني لهذه المسائل والنصوص القانونية التي تطبق حسب طبيعة وموضوع كل قضية.

ب- مختلف الحلول التي تكون أمام القاضي الإداري للأمر بالخبرة الضريبية: آخر مرحلة يقوم بها المستشار المقرر هو الفصل في الدّعى وإصدار الحكم وذلك بالنظر إلى مدى توفر الشروط الشكلية ثم الفصل في موضوع الدّعى بصفة عامة ويصدر الحكم القضائي وقف إحدى الاحتمالات التالية: فإذا تبين للقاضي بعد فحص عريضة افتتاح الدّعى عدم توفرها على الشروط الشكلية التي سبق التطرق إليها سابقاً، فإنه يقضي مباشرة بعدم قبول الدّعى شكلاً دون الخوض في موضوع النزاع، وفي هذه الحالة يمكن للمدعي إعادة رفع نفس الدّعى بعد تصحيح الإجراء المعيب إلا في بعض المسائل المتعلقة ببعض الشروط الجوهرية، كآجال رفع الدّعى فلا يمكن إعادة رفع الدّعى بسبب فوات ميعاد رفعها المنصوص عليها قانوناً.

أما في حالة قبول الدّعى شكلاً فهذا يعني أنّ القاضي يملك عدّة حلول التي من خلالها يعالج موضوع النزاع المطروح أمامه، سواء فيما يخص مجريات التحقيق والوسيلة التي يمكن أن يلجأ إليها⁽³⁾ ممّا يجعلنا أمام احتمالات بالنظر إلى الجهة التي لها أن تأمر أو تلتزم تعيين الخبير القضائي:

(1) بن جبلة محمد وعلي، "الخبرة القضائية والخبراء"، *المجلة الإلكترونية جوري كونسيل نيوز*، العدد الثاني، 2011، [متوفر على الموقع]:

WWW.JURICONSUL.COM، (تم الاطلاع عليه بتاريخ 2016/10/29).

(2) MAKKI Mustapha, Op.Cit. P. 11.voir également, MOUGENOT Dominique, «point de la jurisprudence relative aux mesures d'instruction », Op.Cit. P. 223.

(3) إنّ اعتراف المشرع بسلطات واسعة للقاضي الإداري يدخل ضمن المغزى الأساسي من أفراد المنازعات الإدارية بجهاز قضائي خاص للفصل في هذه المنازعات بعيداً عن القضاء العادي، الذي يفصل في منازعات بين أطراف متساوية، لأنّ دور القاضي الإداري يتعدى مجرد إقرار حق خاص إلى حماية حق عام يتميز عن الحق الخاص، كما أنّ دور القاضي الإداري هو مراقبة مشروعية القرارات الإدارية

الحالة الأولى: إمكانية الأمر بالخبرة مباشرة من طرف القاضي أثناء التحقيق:

يملك القاضي الإداري صلاحية واسعة في القيام بأي إجراء يراه مناسباً بهدف الفصل في المنازعة الإدارية وتعتبر الخبرة من الإجراءات الخاصة التي يستعين بها القاضي الإداري⁽¹⁾، هذا ما يميزه عن القاضي العادي الذي يكون دوره مقيداً نوعاً ما بملف الموضوع الذي يقدمه أطراف الخصومة، ويعود السبب في منح السلطة الواسعة للقاضي الإداري إلى الطبيعة الخاصة للنزاع الإداري بوجود الإدارة طرفاً فيه، ممّا يجعل هذا النزاع له نوع من الحساسية في طريقة معالجته وتتدخل فيه الكثير من المعطيات. وعليه، فإنّه للقاضي الإداري بصفة عامة أن يتخذ أي إجراء تحقيقي يراه ضرورياً ومفيداً للفصل في المنازعة عندما يكون لا تكون بحوزته المعلومات الكافية للفصل فيها⁽²⁾، وبمفهوم المخالفة فإنّه يمكن أن يستبعد طلب أحد الأطراف لتعيين الخبير إذا تبين له أن ملف القضية واضح ولا يتضمن مسائل تقنية تستوجب إجراء الخبرة، وقد جاءت المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإداري صريحة في هذا الشأن بنصها على أن: "يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم تعيين خبيراً..."⁽³⁾.

فرغم عدم وجود نص يلزم القاضي الاستعانة بالخبير فهي مسألة جوازية بالنسبة للقاضي⁽⁴⁾ حسب طبيعة النزاع والإشكالات التي يُثيرها، إلّا أنّ أهمية هذا الإجراء ودوره في توجيه عملية التحقيق القضائي يبرر اللجوء إليها⁽⁵⁾، وما يُميز المنازعة الضريبية عن غيرها من منازعات القضاء الإداري أنّها تُثير في أغلب الأحيان إشكالات ومسائل تقنية وحسابية توجي مباشرة بأنّ القاضي الفاصل في الدّعى سيتعين بخبير من أجل توضيح هذه الإشكالات، على خلاف المنازعات الإدارية الأخرى التي تُثير مسائل قانونية أو مسائل مادية لكنها بسيطة يمكن للقاضي الفصل فيها دون الاستعانة بالخبير⁽⁶⁾.

التي على أساسها يتم حماية كيان الدولة بصفة عامة، ويملك القاضي الإداري الكثير من السلطات من أجل مراقبة أعمال الإدارة ومدى مطابقتها للقانون، راجع للمزيد:

- غنادرة عائشة، دور القاضي الإداري وحدود سلطاته في رقابة المشروعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص تنظيم إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، 2013-2014.

⁽¹⁾ LEGER M.D, «la preuve devant le juge administratif français», p. 34, [En ligne]: <http://www.aca-europe.eu/colloquia/1972/france-1.pdf>, (consulté le 14/01/2016). Voir également, TEDESCHI Paul, Op.Cit. P.165.

⁽²⁾ ISSA Said, Op. Cit.

⁽³⁾ المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽⁴⁾ HALOUI Khalil, Op.Cit. P. 201.

⁽⁵⁾ LEFEBRE Renaud, Op. Cit.

⁽⁶⁾ ما يعاب على العمل القضائي في الجزائر هو نقص التكوين لدى أعوان القضاء لاسيما القضاة، الذين لهم دور محوري في إقرار الحقوق وإرساء مبادئ العدالة، وأحسن مثال فيما يتعلق بالقضايا الضريبية التي يتم الفصل فيها من طرف قضاة رغم اكتسابهم

أكد مجلس الدولة إعمال مبدأ السلطة التقديرية للقاضي للأمر بالخبرة القضائية أو عدم الأمر بها في الكثير من المناسبات أثناء فصله في الطعون التي ترفع أمامه، ومن القرارات الصادرة في هذا السياق، نجد القرار رقم 011888، الذي تتلخص وقائعه في أنَّ المكلف بالضريبة باعتباره الطرف المستأنف التمس من قضاة مجلس الدولة تعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة محل النزاع والقول ما إذا سدد الضرائب المستحقة أم لا تأسيساً منه على أنَّه سدد الضرائب المستحقة عليه إلى تاريخ توقفه عن النشاط التجاري وشطب سجله التجاري إلا أنَّ المستأنف عليه استمر في فرض الضرائب عليه ورفض تظلمه، وقد جاء في إحدى حيثيات القرار " ... لكن بالرجوع إلى ملف الدعوى وخاصة مستخرج الشطب من السجل التجاري الذي تم في 2000/08/13 يتضح وأن الأمر يتعلق باختلاف بين تصريحات المستأنف لاسيما مشتريات سنوات 1997، 1998، 1999 و 2000 والفرق الواقع بين ما حققه المستأنف وبالتالي فإن قول المستأنف بأن مديرية الضرائب استمرت في فرض ضريبة عليه رغم توقفه عن النشاط مردود عليه لأن الضريبة تخص السنوات ما قبل التوقف وبالتالي فإن دعواه غير مؤسوسة ولا تستدعي الخبرة التي يطالب بها لأن الأمر ليس تقنيا بحثاً يجب فحصه وإنما هناك فرق بين ما صرح به وما حققه فعلاً"، وقد أصدر مجلس الدولة قرار يقضي بتأييد القرار المستأنف⁽¹⁾.

الحالة الثانية- في حالة المبادرة بطلب تعيين خبير من أحد الخصوم: فقد يكون هذا الطلب من طرف المدعي في عريضة افتتاح الدعوى بعد تقديم الطلب الأصلي الذي يتضمن إقرار حق معين أو إلزام المدعى عليه باتخاذ إجراء معين أو الوفاء بالتزامه، فمن أجل إثبات ادعاءات المدعي في عريضته يلتزم احتياطاً بتعيين خبير من أجل إثبات ما يدعيه، ممّا يفيد أنَّ هذا الطلب يكون فرعي بالإضافة إلى الطلب الأصلي، لأنَّ الخبرة القضائية هي إجراء تحقيقي الهدف منها تنوير الجهة القضائية بما تمّ ادّعائه و تقديمه كطلب أصلي⁽²⁾، ولكي يتم الاستجابة لطلب المدعي ينبغي عليه أن يركّز في عريضته على أهمية الاستعانة بالخبير من أجل الوصول إلى حل عادل للمنازعة، مع ضرورة الإشارة إلى أنَّ

للتقافة القانونية إلا أنَّهم غير مكونين في العلوم الأخرى كالمحاسبة، ممّا يؤثر سلباً على طبيعة الأحكام التي يصدرونها حتى أصبحوا لا يستطيعون الفصل في القضايا الضريبية إلا بعد استشارة أهل الاختصاص من خبراء مختصين، راجع للمزيد:

- YELLES CHAOUACHE Bachir, Op.Cit. P. 111.

⁽¹⁾ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 011888، الصادر في 2004/06/15، مجلة مجلس الدولة، العدد السابع، 2005، ص. 109.

⁽²⁾ فاضل أحمد، الدور الإيجابي للقاضي في الدعوى المدنية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013، ص. 31.

الواقعة التي يريد إثباتها ذات طابع تقني تستوجب أهل الاختصاص من أجل توضيح هذه المسائل وتقديمها أمام القاضي في شكل تقرير خبرة مفصل، وإلا لا يتم قبول طلبه لانتداب خبير⁽¹⁾.

أمّا بالنسبة للمدعى عليه فقد يطلب هو الآخر من هيئة المحكمة تعيين خبير في القضية حتى في حالة عدم تقديم هذا الطلب من طرف المدعي، لأنّ المدعى عليه في هذه الحالة يكون بصدد البحث عن دليل لنفسه ضد ادعاءات المدعي فيطلب تعيين خبير قبل الفصل في الدّعى، خاصة إذا لم تكن له الوثائق اللازمة للدّفاع عن حقوقه وضمانا للحق في الدّفاع يقوم القاضي بالاستجابة لطلب المدعى عليه، وفي حالة عدم استجابته لهذا الطلب ينبغي عليه أن يسبب هذا الرفض، ومهما كان الطرف الذي قدم طلب إجراء الخبرة، فإنّ القرار النهائي يكون للقاضي بعد تفحصه للملف وهنا قد نكون أمام احتمالين:

فقد يفرض طلب المدعى أو المدعى عليه المتضمن تعيين الخبير بطريقة غير مباشرة وذلك في حالة عدم توفر الإجراءات الشكلية اللازمة لرفع الدّعى، فهنا لا مجال لمناقشة الموضوع ويقوم مباشرة برفض الدّعى شكلا، وكذلك إذا تبين بأن النزاع لا يستدعي ذلك بسبب عدم وجود أي غموض في الملف، وهنا تتجلى حقيقة السّطة التقديرية للقاضي الذي قد لا يكثر لطلب الخصوم لأنّه توصل لوحده إلى استيعاب جميع المسائل المتعلقة بالمنازعة.

في حالات أخرى قد يقبل القاضي طلب الخصوم لإجراء الخبرة بسبب وجود مسائل تقنية لم يتمكن من توضيحها بنفسه أو بسبب عدم تأكده من بعض المسائل، وفي حالات أخرى قد لا يستجيب لطلب إجراء الخبرة مباشرة خاصة في الآونة الأخيرة بسبب كثرة المنازعات التي تُعرض على القضاء الإداري، لأنّ الأمر بإجراء الخبرة يعني ذلك تمديد الفصل في القضية لمدة طويلة بعد استنفاد إجراءات الخبرة وإرجاع الدّعى بعد إيداع تقرير الخبرة من طرف الخبير المكلف بذلك⁽²⁾.

(1) أكد القضاء الجزائري هذه الفكرة في عدّة قرارات، منها القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2006/10/11، ملف رقم 27742 الذي من خلال أيد قرار الغرفة الإدارية عندما رفض طلب المكلف بانتداب خبير وقد جاء في إحدى حيثياته: "... حيث وبالرجوع إلى حيثيات النزاع أنه ثابت وأن المستأنف يكتفي بطلب تعيين خبير للقيام بمهمة التأكد من الضرائب المفروضة عليه. دون أن يبين في طلبه لا الغرض ولا الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، الشيء الذي لا يمكن القاضي الإداري الاستجابة لهذا الطلب..." أشار للقرار: - حاكم الطاهر، مرجع سابق، ص. 113.

(2) ما يلاحظ عمليا أن القضاء يلجؤون كثيرا لإجراء الخبرة في أغلب القضايا التي تُعرض عليهم وذلك بسبب شكهم وعدم تأكدهم من الوقائع التي تعرض عليهم هذا ما يساهم في تعطيل الفصل في المنازعات، والغريب في الأمر أنّه في بعض القضايا يتدبون خبير وبعد إرجاع الدّعى لا

إذا كان الأصل العام أنَّ إجراء الخبرة من السلطات الممنوحة للقاضي الذي له أن يأمر بهذا الإجراء أو يستبعده، فهناك حالات أين ألزم المشرع ضرورة إجراء الخبرة لاسيما في القضايا الجزائية كجثة الساقطة في حالة سكر، فحسب نص المادة الثانية من قانون المرور فلا إدانة شخص بهذه الجثة يجب أن يتم الاستعانة بخبرة طبية من أجل فحص نسبة الكحول التي تناولها المتهم والتي يجب أن تبلغ 0,20 غ في الدم⁽¹⁾.

في كل الأحوال، فإنَّ الأمر بتعيين خبير في مجال الدَّعوى الضريبية من الصلاحيات الخاصة بالقاضي الإداري الذي بحوزته كل السلطة في الأمر بأي إجراء تحقيقي يراه مناسباً، ولا يكثر لطلب الخصوم في هذا الإطار، إلَّا أنَّه عملياً لا يجد القاضي أي حرج في الاستجابة لطلب تعيين الخبير لكي يمنح نوع من العدالة والفرصة لكل طرف لتقديم أدلته، وتوضيح كل الغموض الذي قد يؤثر على طبيعة الحكم الذي سيصدره، لاسيما بالنسبة للدَّعوى الضريبية التي تُثير صعوبات للقاضي الذي سيفصل فيها، لأنَّه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار مسألتين وهما الحفاظ على أموال الخزينة العمومية من جهة وعدم المساس بحقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى، وقد اعتبرت المحكمة العليا أنَّ رفض طلب أحد طرفي النزاع لتعيين خبير يعتبر مخالفة للقانون، كما جاء ذلك في القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا رقم 62731 بتاريخ 10/02/1990 "من المقرر قانوناً أنه يمكن أن تأمر الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي بإجراء الخبرة إما تلقائياً وإما بناء على طلب المكلف وإما بناء على طلب المدير، ومن ثمة فإنَّ القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفاً للقانون"⁽²⁾.

ما يمكن التعقيب عليه من خلال منطوق هذا القرار، أنَّ قضاة المحكمة العليا أقرُّوا بأنَّ عدم الاستجابة لطلب إجراء الخبرة المقدم من طرف أحد طرفي الدَّعوى مخالف للقانون، وكأنَّهم ألزموا القاضي الإداري بضرورة الاستجابة إلى هذا الطلب مباشرة، هذا ما لا يتوافق مع النص القانوني الذي أقر صراحة أنَّه يمكن الأمر بإجراء خبرة إما تلقائياً من طرف القاضي أو بطلب من أحد أطراف الدَّعوى، ولم يلزم القاضي بضرورة انتداب خبير كلما طلبه أحد أطراف الخصومة، وإنَّما دائماً تبقى

يأخذون بهذا التقرير ويرفضون الدَّعوى دون وجود دليل آخر يستندوا إليه، خاصة في حالة اختلاف القاضي المقرر الذي أمر بالخبرة مع القاضي الذي يفصل في دعوى الرجوع، وهذا ما يؤدي إلى تضيق الوقت والمال على المتقاضين.

⁽¹⁾ قانون رقم 14-01، مؤرخ في 19 أوت 2001، يتعلق بتنظيم حركة المرور عبر الطرق وسلامتها وأمنها، ج.ر.ج.د.ش. عدد 46، صادر في 19 أوت 2001، معدل ومتمم بموجب الأمر 03-09، مؤرخ في 22 جويلية 2009، ج.ر.ج.د.ش. عدد 45، صادر في 23 جويلية 2009.

⁽²⁾ قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 62731، الصادر بتاريخ: 10/02/1990، المجلة القضائية، العدد الرابع، 1991، ص.

له السلطة التقديرية في الأمر بهذا الإجراء أو استبعاده بدليل أن نص المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية جاءت بصيغة الجواز "يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب أحد الخصوم تعيين خبير..."، مما يفيد منح السلطة التقديرية للقاضي وحتى في حالة تقديم هذا الطلب من أحد طرفي الدعوى فلا يكون القاضي مقيد بضرورة الاستجابة لهذا الطلب.

كما تعتبر الخبرة القضائية إجراء استثنائي، لأن الأصل العام أن القاضي الإداري يفصل في المنازعة المعروضة عليه استناداً إلى الأدلة التي يقدمها أطراف النزاع واستناداً إلى الطلبات والدفع التي يثيرها كل طرف، على هذا الأساس فمن المبادئ المستقر عليها قانوناً وفقها أن القاضي لا يلجأ إلى الخبرة الفنية إلا بالنسبة للوقائع التي تكون أجنبية عن ثقافة القاضي⁽¹⁾، عندما تكون محل خلاف، وتكون غير ثابتة من خلال الوثائق والمستندات أو الأدلة المبررة في الدعوى أو تلك الوقائع التي لا يمكن إثباتها بوسيلة أخرى كالشهادة أو القرائن أو المعاينة⁽²⁾.

ما يبرر أيضاً الطابع الاستثنائي للخبرة، أن القاضي لا يأمر بها في كل القضايا التي تُعرض عليه وإنما لكي يأمر بها ينبغي أن تكون هناك مسائل لا يمكن له فهمها دون الاستعانة بالخبير، هذا فقط ما يجعل القاضي يأمر بهذا الإجراء الاستثنائي والخاص، فإذا تعلق الأمر بنزاع حول صحة التصريح الجبائي للمكلف أو بنزاع لا يتضمن مسائل تقنية، فالأمر لا يستدعي اللجوء إلى الخبرة⁽³⁾.

ج- طبيعة الحكم أو القرار المتضمن انتداب خبير: في حالة احترام المدعي الشروط الشكلية فإن القاضي ينتقل للفصل في موضوع الدعوى، فإذا تبين له أحقية المدعي في طلباته يفصل لصالحه سواء كلياً أو جزئياً ويلزم المدير الولائي للضرائب بتنفيذ ما جاء في منطوق الحكم القضائي، أما في حالة وجود مسائل تقنية لم يتمكن القاضي من فهمها، فإنه يصدر حكم تمهيدي قبل الفصل في الدعوى يتضمن تعيين خبير قضائي من أجل إعداد تقرير خبرة لتوضيح المسائل الغامضة، مع الإشارة إلى أن هذا الحكم لا يمكن الطعن فيه بالاستئناف، باعتباره حكم تمهيدي لا يتم استئنافه إلا مع الحكم الأصلي، وقد أكد مجلس الدولة الجزائري هذه القاعدة في الكثير من القرارات منها القرار الصادر

⁽¹⁾ KOSENTINI Mohamed, Op.Cit. P. 311.

⁽²⁾ راجع للمزيد:

- واصل محمد، الهلالي حسين بن علي، مرجع سابق، ص. 32.

- MEKKI Mustapha, Op. Cit. P. 17.

⁽³⁾ YELLES CHAOUACHE Bachir, « le juge fiscal en Algérie », Op. Cit. P. 120

في 14/06/1999، الذي من خلاله رفض قضاة مجلس الدولة الاستئناف شكلا مع تحميل المستأنف المصاريف القضائية، على أساس أن الحكم التمهيدي لا يتم استئنافه منفرداً⁽¹⁾.

أما في حالة تمكّن القاضي من فهم كل المسائل المثارة في الدّعى، واتّضح له بأنّ ملف الدّعى لا يستدعي اللّجوء للخبرة لعدم وجود المسائل التقنية التي تستوجب هذا الإجراء، فإنّه يفصل برفض الدّعى لعدم التأسيس، ويكون للمدعي إن لم يرضى بمنطوق الحكم أن يرفع استئناف أمام مجلس الدولة عملاً بأحكام المادة 949 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

يبدو ظاهرياً أنّ القاضي الإداري أثناء فصله في الدّعى الضريبية يتّبع نفس الإجراءات المعتادة للفصل في الدّعى الإدارية بصفة عامة، كما جاء ذلك في نص المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أحالتنا إلى تطبيق القواعد العامة⁽³⁾، لكن ما يميّز إجراءات الفصل في الدّعى الضريبية أنّه لا ينبغي على القاضي أن يحيل القضية للتقرير مباشرة وإنّما يجب عليه قبل قفل باب المرافعات أن يتأكد من جاهزية الملف للفصل فيه بعد اتّخاذه لجميع التدابير التّحقيقية التي يراها مناسبة للفصل في الدّعى وبعد استيعابه للمسائل التقنية التي قد تُثار في الدّعى، أمّا في حالة عدم تمكّنه من فهم هذه المسائل يصدر حكم تمهيدي يتضمن تعيين خبير من أجل تنويره بهذه المسائل.

تصدر مأمورية القاضي المتضمنة تعيين خبير في شكل حكم أو أمر أو قرار، حسب الحالة وكما سبق الإشارة إليه، فإنّ هذا الحكم يعتبر تمهيدي غير فاصل في ملف الدّعى ويدخل ضمن الأحكام

⁽¹⁾ بن شيخ أث ملويا لحسن، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، ط. 03، ج. 02، دار هومه، الجزائر، 2010، ص. 69.

⁽²⁾ جاء في نص المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية: "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والقانون 01-98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله".

ما يمكن ملاحظته من خلال نص هذه المادة أنّ المشرع أحالنا إلى قانون ملغى ولم يقوم بتعديل أحكام هذه المادة فيما يخص استعمال قانون الإجراءات المدنية رغم التعديلات المتكررة لقانون الإجراءات الجبائية الذي يُعدّل تقريبا في كل سنة بموجب قوانين المالية وإلى غاية تعديل 2016 لم يتفطن المشرع بإعادة صياغة هذه المادة واستعمال قانون الإجراءات المدنية والإدارية عوض قانون الإجراءات المدنية الملغى.

⁽³⁾ بالعودة إلى المواد من 270 إلى 298 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجدها تتضمن مختلف الإجراءات الخاصة بكيفية إصدار الأحكام القضائية والبيانات الشكلية التي يجب أن يتوفر عليها الحكم القضائي.

الصادرة قبل الفصل في الموضوع⁽¹⁾، وإنما يحيلها إلى مختص في المسائل التقنية من أجل المزيد من المعلومات التي لا يتفقه فيها القاضي الإداري .

ما يميز الأحكام المتضمنة الأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق، أنها أولية غير فاصلة في الموضوع، تتضمن فقط الأمر بالإجراء المناسب دون التوسع في موضوع الدّعى، وتعتبر هذه الأحكام تحضيرية، الهدف منها تحضير كل الوثائق والأدلة وتقديمها أمام القاضي للاستناد عليها أثناء الفصل في الدّعى، ومن الآثار المترتبة عن الحكم التمهيدي المتضمن تعيين خبير:

1- أنه حكم لا يفصل في موضوع الحق: أي لا يقوم القاضي بالتطرق إلى مختلف وقائع الملف وتفاصيله، وإنما عندما يتبين له أن هناك مسائل تقنية تخرج عن تخصصه القانوني، فإنه ينتدب خبير من أهل الاختصاص لتحليل المسائل التقنية وإيصالها إلى القاضي بأسلوب قانوني وليس تقني فمهمة الخبير المحاسب هو فك رموز المسائل التقنية ليسهل على القاضي تحليلها واستنتاج الدليل الذي يخدم ملف الدّعى.

2- أنه قد يبين موقف القاضي ضمنا: من الأهداف التي يحققها الحكم المتضمن تعيين خبير أنه قد يبين ما هو الاتجاه الذي سلكه القاضي للفصل في الدّعى، فإذا اتضح من خلال حيثيات الحكم أن القاضي قد اقتنع بطلب المدعي ويسعى فقط إلى توضيح بعض المسائل وتقييمها لكي يتمكن من إصدار الحكم لصالحه، فيسمى هذا بالحكم التمهيدي، الذي يُمهد للفصل لصالح المدعي⁽²⁾، أما إذا لم تبين موقف القاضي من خلال حيثيات الحكم المتضمن تعيين خبير، فهو حكم تحضيري الهدف منه هو التهيئة المادية للأساس القانوني للنتيجة التي سيتم التوصل إليها⁽³⁾.

3- أنه حكم غير قابل للاستئناف: يعتبر الحكم الأمر بالخبرة حكم إجرائي بحسب طبيعته، فلا يجوز الطعن في الأحكام الإجرائية منفصلة عن الأحكام الصادرة في الموضوع⁽⁴⁾، وتنص المادة 145 من

(1) MOUGENOT Dominique, «déroulement de la procédure civile et place de l'expertise dans le procès » *Manuel de l'expertise judiciaire*, Anthemis, Bruxelles, 2016, P. 14.

(2) قضت المحكمة العليا في إحدى قراراتها، بأنّ قضاة الموضوع لما حكموا بتعين خبير لإعداد مشروع قسمة على الأرض المملوكة على الشيوع رغم تمسك الخصم الآخر بأنّ الحقوق ناتجة عن عقد شراء، فإنهم قد سلموا بأنّ الحقوق المتنازع عليها هي حقوق ميراثية وعليه فإنّ الحكم محل الانتقاد يعتبر حكما تمهيدياً وليس تحضيرياً. راجع:

- قرار المجلس الأعلى (الغرفة المدنية)، ملف رقم 51.438، الصادر بتاريخ 1987/10/21، أشار إليه: - بظاهر تواتي، مرجع سابق، ص.46.

(3) بظاهر تواتي، مرجع سابق، ص.47.

(4) قرووف موسى الزين، سلطة القاضي المدني في تقدير أدلة الإثبات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2013-2014، ص.245.

قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنه " لا يجوز استئناف الحكم الأمر بالخبرة، أو الطعن فيه بالنقض، إلا مع الحكم الفاصل في موضوع النزاع..."⁽¹⁾، فالحكم المتضمن تعيين خبير هو حكم لا يفصل في أصل الحق، وإنما يتم فقط إحالة على الخبرة، فلا يمكن تصور قيام أحد الأطراف باستئناف مثل هذا الحكم لأنه لم يقرر منح الحق لأي طرف من أطراف الخصومة⁽²⁾.

أكد القضاء الجزائري هذا المبدأ في الكثير من قراراته، أين أشار مباشرة إلى عدم إمكانية استئناف الأحكام التمهيدية المتضمنة انتداب الخبير، ومن هذه القرارات نجد: قرار مجلس الدولة الصادر في 14-06-1999 الذي تتمثل وقائعه في قيام أحد أطراف الخصومة باستئناف الحكم الصادر عن مجلس قضاء بسكرة الأمر بانتداب خبير، وقد جاء في إحدى حيثيات القرار " حيث أن الأمر يتعلق في قضية الحال بقرار تحضيري غير قابل للاستئناف"⁽³⁾، وقد فصل مجلس الدولة بعدم قبول

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) تسمى هذه الطائفة من الأحكام بتلك الصادرة قبل الفصل في الموضوع، كما جاء ذلك في نص المادة 298 من نفس القانون، لأن هذه الأحكام لا تحوز حجية الشيء المقضي فيه، ولا يترتب عليها استنفاد المحكمة لولايتها، إلا أن هذا لا يعني عدم إمكانية استئناف هذا الحكم بصفة مطلقة، وإنما المقصود من نص المادة السابقة الذكر أن الحكم التمهيدي المتضمن تعيين خبير لا يتم استئنافه لوحده، وإنما يمكن ذلك بعد إرجاع الدعوى وإعادة السير في موضوعها، فهنا يكون الحكم الصادر قابل للاستئناف ومن خلاله يمكن للطرف المستأنف أن يثير الكثير من الدفوع المتعلقة بطريقة الأمر بالخبرة وطبيعة الحكم الصادر بعد إعداد تقرير الخبرة. للمزيد حول طبيعة الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، راجع للمزيد:

- بشير محمد، "الأحكام الفاصلة في الموضوع والصادرة قبل الفصل فيه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة- الجزائر، العدد الرابع، 2013، ص. 127 وما يليها.

(3) قرار مجلس الدولة، (الغرفة الثانية)، الصادر في 14/06/1999، أشار للقرار:

- بن شيخ آث ملويا لحسين، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، ط. 03، مرجع سابق، ص. 69-70.

الاستئناف شكلاً⁽¹⁾، كما أيد قضاة المحكمة العليا هذا الرأي في قراره رقم 664249 الذي رفض الطعن المرفوع ضد قرار المجلس القضائي المتضمن تعيين خبير⁽²⁾.

⁽¹⁾ كما صدر قرار آخر من نفس الجهة بتاريخ 2009/05/27، قضى بعدم قبول الاستئناف شكلاً بسبب استئناف الحكم التمهيدي المتضمن تعيين، وقد جاء في إحدى حيثيات القرار "حيث أن وفقاً للمادة 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع لا تكون قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى ويتم الاستئناف بعريضة واحدة.

حيث أن القرار المستأنف هو قرار تمهيدي صادر قبل الفصل في الموضوع، أي غير قابل للاستئناف مما يتعين عدم قبول الاستئناف شكلاً"، راجع:

- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 047633، الصادر بتاريخ 2009/05/27، بين ورثة (غ س)، ضد وزارة المالية ومدير الحفظ العقاري، (قرار غير منشور).

⁽²⁾ قرار المحكمة العليا (الغرفة العقارية)، ملف رقم 664249، الصادر بتاريخ 2011/07/14، قضية (ق.ي) ضد (ث.ع)، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2011، ص.ص. 169-170.

خلاصة الباب الأول

من خلال ما سبق عرضه، نستخلص أنّ المنازعة الضريبية تعتبر من أهم منازعات القضاء الإداري والأكثر تعقيداً وخصوصية، بالنظر إلى الطابع التقني الذي يطغى على هذه المنازعات، كما توصلنا إلى التمييز بين نوعين من المنازعات التي قد تُثار في المجال الضريبي، المتمثلة في منازعات الوعاء الضريبي التي تظهر أثناء تقدير الوعاء وتحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع، ومنازعات التحصيل التي تنشأ بسبب لجوء الإدارة الضريبية إلى إجراءات التحصيل الجبري أثناء رفض المكلف التسديد طواعية.

في نفس السياق بحثنا في خصوصية الدّعى الضريبية، فتبيّن لنا أنّ لهذه المنازعة عدّة خصوصيات سواء بالنظر إلى موضوع المنازعة وطابعه التقني المعقد، لاسيما مع تعدد السلطات التي منحها المشرع لإدارة الضرائب لتحصيل الديون العمومية، وما ينجم عنه من اعتراضات من طرف المكلفين بالضريبة، ممّا يصعب حل النزاع إلّا بالانتقال إلى المرحلة الثانية والأخيرة وهي عرض النزاع على القضاء الإداري باعتباره المختص بالفصل في هذه المنازعات لوجود الإدارة الضريبية طرفاً فيها.

أمّا الخصوصية الإجرائية للمنازعة الضريبية فتتجلى من خلال إقرار المشرع لإجراءات خاصة للتقاضي في الدّعى الضريبية كضرورة تقديم الشكوى أمام المدير الولائي للضرائب قبل اللجوء إلى القضاء الإداري، وإفراد الخصومة الضريبية بإجراءات خاصة للتحقيق.

كما تبين لنا من خلال ما سبق، أنّ المشرع الجزائري قيّد القاضي الإداري بضرورة إتباع تدابير التحقيق الخاصة في المادة الضريبية، وأنّ القضاة يفضلون الاستعانة دائماً بالخبير في تخصص المحاسبة، كتمهيد للفصل في الدّعى الضريبية، لما تمتاز به من إجراءات معقدة وعمليات حسابية مركبة لا يمكن للقاضي بالنظر إلى تخصصه القانوني أن يستوعب هذه العمليات، دون الاستنجاد بالخبير المختص، وهذا الأخير هو الأقدر على مساعدة القاضي الإداري للحسم في الخصومة الضريبية فهو مساعد أساسي للقاضي الإداري الذي ينتظر منه الكثير من أجل مساعدته لتسوية المنازعات الضريبية التي تتميز بالتعقّد الإجرائي الذي سببه المسائل التقنية التي تعرقل عملية الفصل في مثل هذه المنازعات.

تبين لنا أيضاً أنّ هذا الخبير يحكمه القانون رقم 01-10 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة الذي يميّز بين المحاسب ومحافظ الحسابات الذي له تكوين أعلى من المحاسب، وأنّ إضفاء صفة الخبير لهذه

المهن يعني أن هؤلاء يتميزون ببعض المهارات التقنية التي يحتاجها القضاء للبت في مختلف القضايا ذات الطبيعة المالية.

من خلال اطلاعنا على العديد من الأحكام الصادرة عن القضاء الإداري في مجال الضرائب حتى تلك الصادرة عن مجلس الدولة، لا نجد ولا حكم واحد يأمر بأي إجراء من الإجراءات، والتدبير الوحيد الذي يتم العمل به في مجال التحقيق هو الخبرة القضائية التي تعتبر الوسيلة الأساسية، وإن صحَّ التعبير الوحيدة التي يأمر بها القاضي الإداري لاستكمال إجراءات الفصل في الدعوى الضريبية. كما أكد لنا المكلف بمصلحة المنازعات على مستوى مديرية الضرائب للولاية أن القضاء الإداري لا يأمر بأي إجراء سوى الخبرة القضائية، هذا ما يُثير الاستغراب عن سبب عدم إعمال القضاء بهذه الإجراءات التحقيقية الخاصة لاسيما وأنَّ المشرع نصَّ عليها بصفة مباشرة في نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، واعتبرها من الإجراءات الخاصة بالمنازعة الضريبية نظراً لخصوصية هذه المنازعات وصعوبة الفصل فيها دون الاستعانة بوسائل تحقيقية خاصة، فهذا يعتبر نوع من القصور من طرف قضاة المحكمة الإدارية ومجلس الدولة الذين يتفادون اللجوء لهذا الإجراءات والتقيّد فقط بالإحالة على الخبرة القضائية.

من أجل الإلمام بمختلف أهداف هذه الدراسة، ينبغي الإجابة على الكثير من التساؤلات عن طريق البحث وتحديد مختلف الإجراءات الواجب إتباعها لتعيين الخبير القضائي في تخصص المحاسبة؟، كيفية ممارسة هذا الأخير للمهام المسندة إليه؟، وما هي مختلف الإجراءات الواجب إتباعها للأمر بانتداب الخبير القضائي للفصل في الدعوى الضريبية؟، وإلى أي مدى اهتم المشرع الجزائري بإفراد الخبرة القضائية في مادة الضرائب بإجراءات خاصة، وما مدى فعالية هذا التدبير التحقيقي للوصول إلى تسوية عادلة للخصومة الضريبية؟، هذا ما سأحاول توضيحه في الباب الثاني من الدراسة.

⁽¹⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

الباب الثَّاني

عن مدى خصوصيَّة الإطار
الإجرائي للخبرة القضائية
وفعاليته لتسوية
المنازعات الضريبية

تنحصر مهمة القاضي في البحث عن الحقيقة القضائية، ومهمة الأطراف هي البحث عن الحقيقة كما يدعونها من خلال محامهم، أمّا مهمة الخبير فهي البحث عن الحقيقة العلمية والتقنية، الأمر الذي يجعل القاضي ينتدب خبير من أجل البحث عن هذه الحقيقة⁽¹⁾.

تعتبر الخبرة القضائية تدبير تحقيقي، تندرج ضمن جملة من الإجراءات التي تهدف إلى فض المنازعات القضائية، والتي يتوقف على حسن سيرها سلامة الحكم الذي ينهي الخصومة⁽²⁾، لدى تُلح مختلف القوانين المنظمة لهذا الإجراء سواءً باعتباره إجراءً عاماً للتحقيق أو باعتباره من الإجراءات الخاصة في بعض أنواع المنازعات على أن هذا الإجراء جوازي متروك لتقدير المحكمة التي لا تلجأ إليه إلا عندما تعترضها مسائل فنية والتي لا يفك رموزها إلا أصحاب الاختصاص، مع أن الواقع العملي أثبت توجه الكثير من القضاة إلى الاستعانة بالخبراء ليس للحاجة الفنية الملحة في ملف الدعوى، بل رغبة منهم في التخفيف من أعباء العمل لكثرة القضايا المتراكمة على عاتقهم⁽³⁾.

كما أثبت الواقع العملي أن القضاة يبالغون في اللجوء للخبرة لأسباب واهية، فهم مُدمنون في اللجوء إلى انتداب خبراء، أكثر من ذلك تجدونهم يستبعدون الخبرة الأولى، الثانية وحتى الثالثة، في بعض الحالات دون مراعاة مركزهم كقضاة اختيروا لحل مشاكل المتنازعين وليس المساهمة في تعقيدها⁽⁴⁾.

تكون للخبرة القضائية أهمية من الناحية العملية عندما تتم إجراءاتها وفق أحكام القانون الذي ينظم كيفية ممارسة هذا الإجراء باعتباره من إجراءات التحقيق التي تستعين بها مختلف الجهات القضائية⁽⁵⁾.

⁽¹⁾ DUPONCHELLE Bruno, « la conduite de l'expertise de justice administrative : la posture de l'expert », p. 01. [En ligne]: www.expertcomptablejudiciaire.org/.../ART_33054_conduite_exp_adm_2011.pdf, (consulté le 11/09/2017).

⁽²⁾ بطاهر تواتي، مرجع سابق، ص. 85.

⁽³⁾ آل ثاني منصور سليمان جاسم مها، "الخبرة القضائية في المواد المدنية والتجارية وفقا للقانون القطري"، الدورة التدريبية الخاصة لمساعد القضاة، المنعقدة بتاريخ: 2011/02/10، منشور في *المجلة القانونية والقضائية*، وزارة العدل، قطر، ص. 319.

⁽⁴⁾ سنقوفة سايج، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (نصا- شرحا- تعليقا- تطبيقا)، ج. 01 (المواد من 1 إلى 583)، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص. 203.

⁽⁵⁾ تعتبر الخبرة القضائية التدبير التحقيقي الأكثر طلبا والأكثر أمراً من طرف القضاة لاسيما في منازعات الأشغال العمومية. المنازعات الضريبية والمسؤولية الإدارية. راجع للمزيد:

- أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2013، ص. 118.

وإذا سلمنا بإختصاص القضاء الإداري في منازعات الضرائب وبإستقلالية النظام الإجرائي المتبع لتسوية هذه المنازعات من خلال الإعتراف التشريعي بخصوصية وحساسية موضوع الضريبة وإفراد هذا المجال بقانون إجرائي خاص، فإنّ هذا لا يمنع القاضي الإداري من تطبيق الأحكام المقررة في القانون الإجرائي العام عند غياب النص الخاص⁽¹⁾.

يتطلب تبيان مدى فعالية الخبرة القضائية في مادة الضرائب، البحث عن مختلف إجراءات الأمر بهذا التدبير من طرف القاضي الإداري، والبحث في نفس الوقت عن مدى خصوصية هذه الإجراءات مقارنة مع تلك المنصوص عليها في القواعد العامة⁽²⁾، ويكون ذلك بطريقة تقييمية لمدى تميّز إجراء الخبرة في مادة الضرائب (الفصل الأوّل).

تتجلى أهمية هذه الدراسة أكثر، من خلال تقييم مدى فعالية إجراء الخبرة ومساهمتها في مساعدة الجهة القضائية للفصل في الخصومة الضريبية بشكل يضمن عدم المساس بحقوق المكلف بالضريبة وحقوق الخزينة العمومية، والبحث عن الدور الذي يلعبه الخبير المحاسب باعتباره فاعل أساسي لتحديد مصير الخصومة الضريبية (الفصل الثاني).

⁽¹⁾ واضح إلياس، مرجع سابق، ص. 13.

⁽²⁾ يعتبر التشريع البلجيكي من التشريعات التي اهتمت كثيرا بإجراء الخبرة القضائية في المادة الجبائية. نظرا لاقرار المشرع بضرورة الأمر بالخبرة في بعض المنازعات كتلك المتعلقة بمنازعات الرسم على القيمة المضافة، ورغم هذا الإقرار إلا أنّ إجراءات الأمر بهذا التدبير تحتكم لبعض الإجراءات المنصوص عليها في القانون العام وتلك المنصوص عليها في قانون الضرائب. راجع للمزيد:

- BOURS Jean-Pierre, «l'expertise en matière fiscale : expertise ou arbitrage ? », in l'expertise, presses de l'université Saint- Louis, Bruxelles, 1994, P.63.

الفصل الأول

القواعد المنظمة لإجراء الخبرة في مادة الضرائب:

إجراءات عامة في قالب خاص

يكتسي النظام الإجرائي لأية دعوى قضائية أهمية خاصة لتحديد مصير هذه الأخيرة، وبدون إحترام المسائل الإجرائية تبقى هذه الدّعى كآلة دون محرك، لا يمكن أن تنتج آثارها دون إحترام كل الإجراءات المحددة قانوناً.

على هذا الأساس تحرص مختلف التّشريعات على احترام الشكل والإجراء الذي يفرضه القانون منذ بداية المطالبة القضائية إلى حين الفصل في الدّعى، لاسيما في مرحلة التّحقيق القضائي التي تختلف إجراءاتها حسب التّدير التّحقيقي الذي أمر به القاضي.

يبدو للوهلة الأولى أنّ الخبرة القضائية التي يأمر بها القاضي الإداري في مادة الضرائب متعلقة بالعمليات الحسابية، وبكيفية تقدير وفرض الضريبة من طرف مديرية الضرائب، فهذه العمليات لا يستطيع القاضي الإداري مناقشة مدى صحتها، ممّا يفرض عليه إحالتها على أصحاب الاختصاص من خبراء في تخصص المحاسبة، المسجلين في قائمة الخبراء المعتمدة لدى الجهة القضائية، وما يعاب على الجهات القضائية خاصة الإدارية منها أنّها لا تتعامل كثيراً مع خبراء في المحاسبة على خلاف الخبراء المعتمدين في مجالات أخرى، الأمر الذي يجعل الخبير المحاسب يحس بأنّه غريب عن الجهة القضائية⁽¹⁾.

ينبغي لأجل تقييم إجراء الخبرة القضائية في مادة الضرائب تحديد مختلف الإجراءات المنظمة لهذا التّدير، وذلك بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية، الذي من المؤكد أنّه لا يوفي هذا الإجراء حقه باعتبار أنّه خصّص مادة قانونية واحدة لهذا الإجراء، ممّا يبرر ضرورة العودة إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية لتبيان مختلف القواعد التي تنظم إجراء الخبرة الضريبية مع الأخذ بعين الإعتبار مبدأ أنّ الخاص يقيّد العام (المبحث الأول).

يحتل تقرير الخبير القضائي أهمية بالغة تتجلى من خلال محتوى التقرير والدور الذي يلعبه الخبير القضائي في تخصص المحاسبة أثناء إنجاز تقريره ومدى قيمته في تنوير القاضي الإداري بحقيقة الخصومة الضريبية (المبحث الثاني).

⁽¹⁾ ANGENAULT Marcel, « la composition collège expertal en matière financière », Actes du colloque sur l'expertise devant le juge administratif : mission, rôle et responsabilité, Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de Paris, Faculté de Droit, Université de Paris, le 12 décembre 2001, P. 93.

المبحث الأول

الإطار الإجرائي لاتصال الخبير بالخصومة الضريبية

تبرز أهمية الخبرة القضائية في مادة الضرائب، بتبيان مختلف الإجراءات الواجب إتباعها منذ صدور الحكم أو القرار القضائي المتضمن ندب خبير إلى حين إيداع تقرير الخبرة أمام كتابة ضبط الجهة القضائية، وإعادة السير في الدّعى بهدف الوصول إلى تقييم مدى فعالية مختلف المراحل الإجرائية للفصل في الدّعى الضريبية، فلا يمكن قياس مدى فعالية مختلف إجراءات تعيين الخبير المحاسب ومراحل إعداد تقرير الخبرة، إلا بعد تحديد مختلف الإجراءات التي يشترطها المشرع من أجل صحة مختلف المراحل الإجرائية لإعداد تقرير الخبرة وإيداعه أمانة ضبط الجهة القضائية.

باعتبار أنّ القاضي الإداري يعاني دائما من تعدد مصادر القاعدة الإجرائية⁽¹⁾، بالنظر إلى تعدد الدعاوى الإدارية وخصوصيتها الأمر الذي يصعب عليه إيجاد القاعدة الواجبة التطبيق، وأحسن مثال لهذا التعدد ما يتعلق بإجراء الخبرة في المادة الضريبية، فالمشرع الجزائري لم ينص في قانون الإجراءات الجبائية على إجراءات خاصة ومحددة للأمر بالخبرة في مادة الضرائب، لاسيما ما يتعلق بمختلف مراحل إعداد التقرير، فإنّه ينبغي تطبيق قاعدة الخاص يقيد العام، عن طريق العودة إلى الأحكام العامة الواردة في القانون الإجرائي العام عندما تصادفنا مسائل لم يتمّ التطرق إليها في القانون الإجرائي الخاص بالمادة الضريبية، وهذا بهدف تبيان كيفية الأمر بهذا الإجراء (المطلب الأول)، ومختلف مراحل تنفيذ المأمورية (المطلب الثاني).

المطلب الأول

ضوابط تعيين الخبير القضائي المحاسب وإجراءات ردّه

تعتبر الخبرة القضائية كما سبق الإشارة إليه، إجراء تحقيقي من الإجراءات الخاصة التي يلجأ إليها القاضي الإداري للفصل في الدّعى الضريبية، ومن أجل تحقيق الهدف من هذه الدراسة ينبغي تسليط الضوء على مختلف المراحل الإجرائية التي يمر بها هذا التدبير التحقيقي.

أثبت الواقع العملي، أنّ أطراف الخصومة يلجؤون في الكثير من الحالات إلى طلب تعيين خبير من أجل إطالة أمد الفصل في الدّعى، ممّا ينتج عنه من آثار سلبية تتمثل في زيادة نفقات الدّعى، وآثار قانونية تتمثل غالبا في ابتعاد القاضي عن وقائع الدّعى والاعتماد على تقارير الخبراء من أجل الفصل في

⁽¹⁾ معاشو عمار و عزوي عبد الرحمان، مرجع سابق، ص. 13.

مختلف الدعاوى⁽¹⁾، فينبغي تحديد مختلف مراحل تعيين الخبير القضائي في المحاسبة، (الفرع الأول) وتحديد بعض الوضعيات التي قد يقع فيها هذا الأخير، خاصة في حالة ردّه وإجراءات استبداله (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الأوضاع المختلفة لتعيين الخبير القضائي في المحاسبة

توصف الإجراءات التقاضي في المادة الإدارية أنّها إجراءات فاحصة وليست اتهامية⁽²⁾، يلعب القاضي الإداري الدور الأساسي في توجيه الدعوى، ممّا ينقص العبء على أطراف الخصومة ويوسع من صلاحيات القاضي، وعليه فمن الناحية القانونية والإجرائية هناك جهة واحدة لها السّطة في الأمر بانتداب خبير من أجل إعداد تقرير خبرة وهي الجهة القضائية، لكن من حيث الجهة التي لها أن تبادر بطلب هذا الإجراء فإنّه يمكن أن يتدخل أي طرف من أطراف الخصومة لطلب الأمر بتدابير التّحقيق قبل الفصل في الدعوى، عندما تكون الأدلة المقدمة غير كافية لإثبات الدعوى و الفصل فيها⁽³⁾.

أولا

الأمر بالخبرة الضريبية بالتماس من الخصوم أو بإقرار من القاضي

إذا كان المشرّع قد منح للجهة القضائية السّطة المطلقة في الأمر بإجراء أي تحقيق تراه مناسبا أو الأمر بأية وسيلة من وسائل الإثبات، فإنّ دور الخصوم يتوقف عند إمكانية تقديم طلب أصلي أو احتياطي يلتمسون من القاضي تعيين خبير لتنويره بمختلف المسائل التقنية⁽⁴⁾، ومن هذا المنطلق ينبغي التمييز بين حالتين لندب الخبير المحاسب سواء بالتماس من أحد الأطراف (أ)، أو بإقراره مباشرة من طرف القاضي المختص بالفصل في الدعوى الضريبية (ب).

أ- ندب الخبير المحاسب بناءً على طلب أحد الخصوم: بالعودة إلى مختلف النصوص القانونية سواء في ظل قانون الإجراءات المدنية الملغى، أو في القوانين الإجرائية السارية المفعول، كما هو الأمر بالنسبة

(1) آل ثاني منصور سليمان جاسم مها، مرجع سابق، ص. 319.

(2) شيهوب مسعود، مرجع سابق، ص. 109.

(3) Voir pour plus de détails : - DIAZ Corinne, Op.Cit. P.106.

- MOUGENOT Dominique, « le droit à la preuve », Op.Cit. P. 66.

(4) يتميز القانون البلجيكي بأحكام خاصة في طريقة تعيين الخبير، الذي يتم عن طريق اتفاق مسبق بين إدارة الضرائب والمكلف، ثم تقوم مصالح الإدارة الضريبية بإرسال الطلب إلى المحكمة من أجل المصادقة عليه لبداية إنجاز الخبرة. راجع:

- AFSCHRIFT Thierry, Op.Cit. P. 331.

لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية، نجد أنَّ المشرع قد منح الحقَّ في طلب تعيين خبير لأحد أطراف الدَّعوى دون إلزام القاضي بقبول الطلب، لكون أنَّ الخبرة القضائية إجراء جوازي يدخل في إطار السُّلطة التقديرية للمحكمة، كما يمكن للقاضي أن يقرّر لوحده الاستعانة بالخبير عندما يتأكد أنَّ النزاع المطروح عليه يحتاج إلى رأي خبير مختص⁽¹⁾.

إذا كانت إدارة الضرائب في مجال الدَّعوى الضريبية قد لا تحتاج إلى تقديم مثل هذا الطلب نظراً للامتيازات الممنوحة لها قانوناً⁽²⁾، ونظراً أيضاً لمركزها القانوني في الدَّعوى، فهي غالباً كطرف مدعى عليها⁽³⁾، فإنَّ المكلّف باعتباره رافع الدَّعوى في أغلب الحالات، هو الذي يبحث عن الدليل ويطلب من القاضي تعيين خبير مختص في المحاسبة من أجل القيام بمختلف العمليات الحسابية التي من خلالها يبرر إدعائه.

إنَّ منح الاختيار للخصوم لطلب انتداب خبير ليس مصدره القانون الجزائري، وإنَّما نجده في مختلف التشريعات التي تتفق على أنَّ تعيين الخبير قد يكون بناءً على طلب من أحد الخصوم أو يأمر به القاضي تلقائياً، لاسيما بالنسبة للتشريع الفرنسي الذي رسَّخ هذا المبدأ في مختلف النصوص القانونية الإجرائية وفي مختلف أنواع المنازعات⁽⁴⁾، بدليل أنَّ قانون الإجراءات المدنية الذي يطبق على المنازعات في المحاكم الجزائرية كان ينص على منح الحق للخصوم لاختيار الخبراء، وكان دور القاضي يتمثل فقط في المصادقة على هذا الاختيار، فالمبدأ السائد في تلك الفترة أنَّ كل طرف من أطراف الخصومة يختار الخبير الذي يريده

(1) راجع للمزيد: سنقوفة سايج، مرجع سابق، ص. 202.

- صقر نبيل، مرجع سابق، ص. 201.

- BOULEZ Jaques, *Expertise judiciaire (Désignation et mission de l'expert, procédure selon la juridiction)*, 17^{ème} éd. Delmas, Paris, 2016, P. 206.

(2) لقد أثبت الواقع العملي أنَّ المكلّف بالضريبة هو الطرف الذي يلجأ كثيراً إلى طلب تعيين خبير، كما أنَّ القاضي الإداري يلجأ من قرارات نفسه إلى إتخاذ هذا الإجراء التدبيري، راجع للمزيد:

- BESBES Slim, Op. Cit, P.P. 76-77.

(3) يعتبر التشريع البلجيكي من التشريعات التي لها أحكام خاصة بالخبرة في مادة الضرائب، فحسب ما هو منصوص عليه في قانون الضرائب غير المباشرة، لاسيما النزاعات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، فإنَّ الاستعانة بخبير يعتبر من الحقوق الخاصة والمطلقة لإدارة الضرائب التي لها الاستعانة بخبير مراقب، يعيد النظر في مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بهذه الرسوم. راجع للمزيد:

- AFSCHRIFT Thierry, Op.Cit. P. 321.

(4) Voir pour plus de détails :

- CHABANOL Daniel, *Répertoire du contentieux administratif (l'expertise)*, Dalloz, Paris, 1983, P.01.

- VOULET Jacques, Op.Cit. P. 02.

- DIAZ Corinne, Op.Cit. P.107.

دون شرط الاعتماد لدى الجهة القضائية، أمّا دور القاضي فيتمثل فقط في اختيار الخبير الثالث والذي يكون معتمد لدى الجهة القضائية.

رغم اعتراف المشرّع بمنح أطراف الخصومة الحقّ في طلب انتداب خبير، إلّا أنّه لم يتوسّع في كيفية ممارسة هذا الحقّ ولم يجعله مطلقاً بدليل أنّه اعترف أنّ الرأي الأخير يكون للقاضي الذي قد يقبل طلب تعيين خبير أو يرفضه، بشرط تسبب ذلك.

بالعودة إلى نص المادة 86 فقرتها الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، نجد أنّ المشرّع الجزائري أخذ بنفس المبدأ، فقد منح الحقّ في الأمر بالخبرة للقاضي سواءً من تلقاء نفسه أو بطلب من المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، فلكل طرف من أطراف الخصومة الضريبية أن يلتمس تعيين خبير محاسبي، لكن القرار الأخير يعود للقاضي الذي له أن يقبل هذا الطلب أو يرفضه، وفي حالة قبول الطلب ينبغي عليه أن يحدّد مختلف المهام التي يقوم بها هذا الخبير، ولا يمكن لأطراف الدّعى تحديد هذه المهام.

يعتبر هذا الحقّ في تمكين كل طرف من اختيار خبير له وتدخل القاضي لاختيار الخبير الثالث من التعديلات الجديدة التي أتى بها قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب قانون المالية لسنة 2002، كما جاء ذلك في نص المادة 126 فقرتها الثانية من نفس القانون⁽²⁾، فقد سبق للمشرّع وأن نص على هذه الطريقة في اختيار الخبراء بموجب المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976⁽³⁾، التي أقرت على حق أيّ طرف في طلب ندب ثلاثة خبراء، فيختار كل طرف خبير له والخبير الثالث يتم تعيينه من الغرفة الإدارية، إلّا أنّه تمّ الاستغناء عن هذه الطريقة إلى غاية صدور قانون الإجراءات الجبائية.

قد يُطرح تساؤل هنا حول سبب عودة المشرّع إلى إعادة إحياء هذا الإجراء، لأنّه من الناحية العملية لا يتم العمل به⁽⁴⁾، فلا يتمّ تقديم هذا الطلب من أطراف الدّعى، حتى القاضي لا يأمر به، وربما يتمثل السبب في عدم استعمال هذه الطريقة إلى عدم طلبها سواءً من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، نظراً لعدم علمهم بوجود هذا الإجراء، لأنّ المحامي في أغلب الأحيان هو الذي يباشر إجراءات رفع الدّعى، والردّ أيضاً يكون بهذه الطريقة، وأكد أنّ المحامي يتقيّد فقط بطلب تعيين خبير حسب

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(2) قانون رقم 21-01، مرجع سابق.

(3) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

(4) بوصنوبرة خليل، مرجع سابق، ص. 151.

الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دون العودة إلى الخصوصيات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

ب- ندب الخبير مباشرة من طرف القاضي: يقتضي المبدأ العام أن ندب الخبير ليس حقاً للخصوم وإنما رخصة مخولة لقاضي الموضوع، فهو سيّد الملف القضائي بعد وصول عريضة افتتاح الدّعى إليه يقرّر لوحده ما هو الإجراء الذي يقوم به، فقد يأمر بإجراء أي تحقيق يراه مناسباً، وقد يقوم مباشرة بالفصل في الدّعى دون الاستعانة بأية وسيلة تحقيق، عندما يظهر له أن ملف الدّعى كافٍ للفصل فيها دون الحاجة إلى معلومات إضافية. وفي هذه الحالة يجب على القاضي أن يسبب رفضه لإجراء الخبرة باعتبار أن هذه الأخيرة وسيلة هامة لإظهار الحقيقة⁽¹⁾.

رغم اعتراف المشرّع بمنح السّلطة التقديرية للقاضي لانتداب خبير أو عدم القيام بذلك رغم طلبه من أحد الأطراف⁽²⁾، إلا أن الاجتهاد القضائي قد خالف هذا الموقف في بعض الحالات بالنظر إلى طبيعة النزاعات التي تُعرض على الجهة القضائية، كما هو الأمر بالنسبة للمنازعة الضريبية التي تطرح مسائل تقنية تستوجب في الكثير من الحالات قبول طلب أحد الخصوم بانتداب خبير⁽³⁾.

(1) راجع في هذا الصدد: - الراشدي عبد الله جميل، مرجع سابق، ص. 109.

- العربي وردية، "التحقيق في الخصومة الإدارية"، *مجلة المحامي*، منظمة المحامين سيدي بلعباس، العدد الثامن، 2017، ص. 92.

- محمد حسين منصور، *الإثبات التقليدي والإلكتروني*، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009، ص. 141.

- DIAZ Corinne, Op.Cit. P.106.

(2) لقد أخذ المشرّع الجزائري بمبدأ منح السّلطة التقديرية للقاضي للأمر بالخبرة أو عدم الأمر به من المشرّع الفرنسي الذي كرس هذا المبدأ في نص المادة 146 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسية. للمزيد حول سلطة القاضي في هذا المجال، راجع:

- OUDOT Melina Douchy, Op.Cit. P. 238.

(3) جاء في إحدى قرارات المحكمة العليا "من المقرر قانوناً أنه يمكن أن تأمر الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي بإجراء الخبرة، إما تلقائياً وإما بناء على طلب المكلف وإما بناء على طلب نائب المدير الولائي، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفاً للقانون. ولما كان من الثابت في قضية الحال أن قضية المجلس برفضهم الطلب الاحتياطي للطاعن الرامي إلى تعيين خبير لتسند إليه مهمة البحث في النزاع حول معدل الضريبة الخاصة بصيدليته خالفوا القانون. ومتى كان الأمر كذلك استوجب إلغاء القرار المستأنف". - راجع للمزيد:

- قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 62731، الصادر بتاريخ: 10/02/1990، قضية (ر.س) ضد المدير الفرعي للضرائب المباشرة بسطيف، *المجلة القضائية*، العدد الرابع، 1991، ص. 224-226.

كما أقرت نفس الجهة القضائية في قرارها رقم 0863104، على ضرورة التزام القضاة بمناقشة وسائل الإثبات المقدمة وضرورة تسبيب موقف القاضي الذي لا يقبل طلب أحد أطراف الخصومة بتعين خبير⁽¹⁾.

في قرار آخر استجاب القاضي الإداري مباشرة لطلب المكلف الذي التمس تعيين خبير مختص لمراجعة ملفه الجبائي، كما جاء في منطوق القرار "وقبل الفصل في الموضوع تعيين الخبير (...) للقيام بالمهام التالية: إجراء تحقيق في محاسبة المدعي لسنة 2000 وتحديد رقم أعماله وعلى ضوءه تحديد الضريبة والرسوم المستحقة الأداء لفائدة الإدارة لتلك السنة، كل ذلك بعد الإطلاع على مجمل وثائق ومستندات المدعي"⁽²⁾.

كما جاء أيضا في قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2002/02/18: "حيث أن المادة 340 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تسمح بانتهاج طريقة تعيين عون إدارة الضرائب أو خبير.

حيث أن للقاضي حرية الاختيار عون إدارة الضرائب أو خبير في المحاسبة واختياره للخبير على أساس أنه طرف حيادي ويتحرى الموضوعية"⁽³⁾.

فمن خلال ما جاء في هذه القرارات تظهر لنا أهمية الخبرة في مادة الضرائب، كما يتبين لنا أن الاجتهاد القضائي الجزائي في المادة الإدارية يعترف بصعوبة الفصل في الخصومة الضريبية دون الاستعانة بخبير، ولا يمنح الكثير من الحرية للقاضي الإداري من أجل إعمال سلطته التقديرية، بل يلزمه في الكثير من الحالات بقبول طلب الخصوم لإجراء خبرة.

⁽¹⁾ جاء في إحدى حيثيات القرار "...ولما كان من المقرر قانونا أن القرارات القضائية لا تبني على الاحتمال بل على اليقين، وأن تكون مسببة تسببا كافيا مع التطرق إلى وقائع الدعوى والقانون المطبق، ومناقشة دفوع وطلبات الخصوم لإعطاء التكييف الصحيح بحيث تكون الأسباب مقنعة، فإن القرار المطعون فيه جاء معيبا بالقصور في التسبيب، لاسيما وأن حساب الساعات الإضافية وتقدير قيمتها مسألة فنية تتطلب أهل الاختصاص فكان لزوما على قضاة الموضوع على الأقل الاستعانة بخبير مختص ...".

كما جاء في حيثية أخرى من نفس القرار "...حتى ولو كان الأمر في اللجوء إلى الخبرة جوازي بقدره قضاة الموضوع إلا أن رفضها يكون مسببا ولا يمكن كذلك استبعاد وسائل إثبات لاسيما وأنها صادرة من الخصم ...". راجع:

- قرار المحكمة العليا (الغرفة الاجتماعية)، ملف رقم 0863104، الصادر بتاريخ: 2014/07/03، قضية (ع م) ضد (الشركة ذ م م المسماة "ب")، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2014، ص.ص. 435-438.

⁽²⁾ قرار مجلس قضاء بسكرة (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 04/59، الصادر بتاريخ: 2004/11/07، أشارت للقرار:

- شيعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص. 102.

⁽³⁾ قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 003677، الصادر بتاريخ 2002/02/18، (قرار غير منشور).

يختلف الأمر بالنسبة لتحديد مهام الخبير بالنظر إلى الجهة التي تطلب تعيين خبير، ففي حالة طلب الخبير من أحد الخصوم فيكون موضوعها إثبات ما يدعيه الطرف المعني، أمّا في حالة الأمر بالخبرة مباشرة من طرف القاضي فتسمى في هذه الحالة خبرة موضوعية، الهدف منها هو مناقشة الوثائق المقدمة من الطرفين⁽¹⁾، بإقرار من طرف القاضي الذي يحدّد بدقّة ما هي المسائل التقنية الغامضة التي تحتاج إلى رأي تقني للخبير.

أكدت المحكمة العليا هذه الفكرة في قرارها الصادر في 2003/03/11، الذي أقر أنّ المبدأ في اختيار الخبير من اختصاص القاضي وفقا لما يقتضيه العمل في الدّعوى من توضيح، فالقاضي غير ملزم بالأخذ بطلبات أحد الأطراف دون الآخر⁽²⁾.

ثانيا

الشكليات الواجب توفرها في الحكم المتضمن تعيين خبير

نظرا لكون تعيين خبير من المهام الأصلية التي يمارسها القاضي في إطار البحث عن الدليل، فينبغي على هذا الأخير أن يحترم بعض الشكليات أثناء فصله بانتداب خبير، كما ينبغي البحث عن طبيعة الحكم أو القرار المتضمن تعيين خبير.

يعتبر الحكم المتضمن الأمر بأي إجراء من إجراءات التّحقيق حكم أولي غير فاصل في ملف الدّعوى وإنّما يتضمن مباشرة الأمر بالإجراء المناسب⁽³⁾، فيجب على القاضي إذا قرر لوحده انتداب خبير أو بطلب من الخصوم أن ينتدب شخص طبيعي أو معنوي متخصص حسب موضوع النزاع⁽⁴⁾، كما ينبغي على القاضي أن يحترم بعض الشكليات العامة المتعلقة بكيفية إصدار الحكم التمهيدي المتضمن تعيين خبير ومن أهم الشكليات الواجب احترامها:

⁽¹⁾ MONGO André, L'expertise et les autres mesures d'instruction en contentieux administratif, Thèse de Doctorat en Droit Public, UFR de Droit, Université de Tours, 2000, P. 247.

⁽²⁾ جاء في إحدى حيثيات القرار " لكن حيث أن تحديد مهمة الخبير تخضع أساسا للسلطة التقديرية لقضاة الموضوع وقف ما يقتضيه الفصل في الدعوى من توضيح ولذلك فإنهم غير ملزمين بالأخذ بطلبات أحد أطراف النزاع حرفيا وإهمال دفع الطرف الآخر...". راجع:

- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 302397، الصادر بتاريخ 2003/03/11، المجلة القضائية، العدد الأول، 2003، ص. 291.

⁽³⁾ ما يمكن التنويه إليه أنّ المشرّع منح للقاضي الإداري إمكانية انتداب خبير حتى بموجب أمر استعجالي، كما أقرته المادة 940 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وفق شروط الاستعجال، رغم أنّ الأمر يبدو غريب نوعا ما، لكون إجراء الخبرة من الإجراءات التي يتم الأمر بها أثناء مرحلة سير الخصومة القضائية، وبعد تأكد القاضي من وجود نزاع حقيقي، في حين أنّ التسليم بإمكانية الأمر بالخبرة بموجب أمر استعجالي يفيد أنّ قاضي الاستعجال يتعدى على سلطة قاضي الموضوع المختص بالأمر بأي إجراء من إجراءات التّحقيق.

⁽⁴⁾ OUDOT Melina Douchy, Op.Cit. P. 241.

أ- الشكليات العامة: باعتبار أن الحكم المتضمن تعيين خبير حكم قضائي، فهذا يعني ضرورة توفره على الشكليات العامة الواجب توفرها في مختلف الأحكام والقرارات القضائية⁽¹⁾، وبالعودة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجده حدّد مختلف الشكليات الضرورية لإصدار أي حكم أو قرار قضائي، مع الإشارة هنا إلى أنّ الأمر المتضمن ندب خبير قد يصدر من المحكمة الابتدائية فيسمى حكم أو من جهات الاستئناف فيسمى قرار، وأحياناً قد يصدر من طرف قاضي الأمور المستعجلة فيسمى أمر وذلك في حالة الأمر بالخبرة التحفظية، ومن الإجراءات والبيانات المهمة الواجب توفرها في الحكم المتضمن تعيين خبير كما جاءت في نص المادة 255 وما يلها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد:

1- العلانية: يقصد بالعلانية ضرورة إصدار الأحكام القضائية في جلسة علانية أمام الجمهور، وفق إجراءات مكتوبة⁽²⁾، وتعتبر العلانية من المبادئ الأساسية للتقاضي لدى مختلف الجهات القضائية التي تضمن شفافية العمل القضائي، فيجب على الجهة القضائية أثناء الفصل في أية قضية أن يتم ذلك في جلسة علانية بعد تبليغ الخصوم بتاريخ الجلسة التي سيتم فيها النطق بالحكم⁽³⁾، بعد قفل باب المرافعات، ويتمّ النطق به من طرف رئيس الجلسة وبحضور التشكيلة التي تداولت لإصدار الحكم أو القرار حسب الحالة، وعملاً بالطابع الكتابي الذي تمتاز به إجراءات التقاضي، ينبغي أن يتم إصدار حكم مكتوب يتضمن تحديد هوية الخبير الذي تمّ انتدابه⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ للمزيد حول ضوابط وشروط إصدار الحكم الإداري، راجع:

- العربي وردية، "الضوابط والشروط الإجرائية المتعلقة بصور الحكم القضائي الخاص بالمنازعة الإدارية"، مجلة القانون والعلوم السياسية، معهد الحقوق والعلوم السياسية، جامعة النعامة، العدد الرابع، 2016، ص.ص. 168-185.

⁽²⁾ COLLET Martin, Op.Cit. P. 245.

⁽³⁾ أقرت المادة 271 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ضرورة تبليغ الخصوم بتاريخ النطق بالحكم، لكن من الناحية العملية فإنّ كتاب الضبط لا يهتمون بهذا الإجراء ولا يقومون بتبليغ الأطراف، وحتى وإن قاموا بذلك فيكون خلال آجال غير كافية للوصول البريد إلى المبلغ له، على أساس أنّ الجهات القضائية لا تزال تستعمل البريد العادي من أجل تبليغ مختلف الإجراءات لأطراف الدّعى.

⁽⁴⁾ أكّد الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا أنّ تعيين خبير يجب أن يكون بموجب حكم أو قرار مكتوب، ولا يمكن أن يتم شفاهة، "من المقرر قانوناً أن الأمر بإجراء خبرة لا يكون إلا بموجب قرار مكتوب، ومن ثمة فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالف للقانون. ولما كان ثابت - في قضية الحال - أن قضاة المجلس عند وضعهم القضية للتقرير أمروا بإجراء خبرة بموجب قرار شفوي، يكونوا بذلك قد خرقوا القانون، ومتى كان كذلك استوجب نقض القرار المطعون فيه". راجع:

- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 79663، الصادر بتاريخ 1991/09/29، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1992، ص. 95.

2- التّسبب: يُقصد بتسبب الأحكام بيان الأدلة والحجج القانونية التي تُبي علمها القاضي حكمه⁽¹⁾، فهو الدلالة الظاهرة على قيامه بواجب التدقيق في الطلبات والدفع⁽²⁾، فإذا توصّل القاضي بعد تفحصه للملف القضائي أنّ هذا الأخير لا يمكن حله إلاّ عن طريق اتّخاذ تدبير تحقيقي معين، فهذا يعني أنّ القاضي له مبرر قوي يجعله يأمر بأيّ إجراء، من هذا المنطلق ينبغي على القاضي عندما يقرر الفصل في قضية ما مهما كان موضوعها أن يعلّل الحكم أو القرار الذي أصدره.

بالعودة إلى نص المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁾، نجد أنها تُلجّ على ضرورة تسبب الحكم وأقرت بأنّه لا يجوز النطق بالحكم إلاّ بعد تسببه من حيث الوقائع والقانون، من خلال نص هذه المادة يُفهم أنّ المقصود بالتسبب ذكر المبرر الذي جعل القاضي يفصل في القضية بطريقة معينة حسب اقتناعه الشخصي من الوقائع التي تضمنها الملفّ القضائي والتكييف القانوني للنزاع والنصوص القانونية التي استند إليها.

تتمثّل الأهمية من اشتراط هذه المراحل في حثّ القاضي على ضرورة الاهتمام بالملفات التي يفصل فيها عن طريق التدقيق في مختلف الجزئيات التي من خلالها سيصل إلى تكوين قناعته حول الحكم الذي سيصدره.

كما تبرز أيضا أهمية تسبب الأحكام في تبرير القاضي للنتيجة التي يتوصل إليها، ومنح الحق للخصوم في طلب إعادة النّظر في الأحكام القضائية عن طريق استئنائها وسهولة مراقبتها من جهات الاستئناف أو النقض، على أساس أنّ قضاة الاستئناف يتفحصون مباشرة الحكم محل الاستئناف من حيث مدى صواب ومنطقية النتيجة التي توصل إليها القاضي، كما يسهل كشف مدى وجود أخطاء في تكييف الوقائع القانونية.

إلاّ أنّ أهمية تسبب الأحكام القضائية تبرز أكثر في الأحكام والقرارات التحضيرية المتضمنة الأمر بأيّ إجراء تحقيقي، وقد أكدت المادة 128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾، على ضرورة عرض الأسباب التي بررت اللّجوء إلى الخبرة، وحتى في حالة تعيين أكثر من خبير واحد يجب على القاضي أن يبرر السبب الذي جعله يقرر ندب أكثر من خبير واحد.

⁽¹⁾ بوشير محمد أمقران، النظام القضائي الجزائري، ط 05، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص. 124.

⁽²⁾ بربارة عبد الرحمان، مرجع سابق، ص. 29.

⁽³⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽⁴⁾ تنص المادة 128 من الإجراءات المدنية والإدارية على " يجب أن يتضمن الحكم الأمر بإجراء الخبرة ما يأتي:

1- عرض الأسباب التي بررت اللّجوء إلى الخبرة وعند الاقتضاء، تبرير تعيين عدة خبراء...."

أما بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية، فلم يتطرق إلى مبدأ تسبب الأحكام القضائية في مادة الضرائب بصفة عامة، أو الحكم المتضمن تعيين خبير، فليس هناك أية إشارة إلى طبيعة هذه الحكم والبيانات الواجب توفرها، ممّا يعني العودة إلى تطبيق الأحكام الإجرائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾.

مع ذلك، فإنّ قضاة جهة الاستئناف في حالة مراقبة مدى قيام القاضي بتسبب الحكم محل الاستئناف يعودون إلى تطبيق الأحكام الإجرائية العامة، كما هي منصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ففي حالة عدم تسبب الحكم المتضمن تعيين الخبير أو رفض طلب الخصوم انتداب خبير يقع الحكم أو القرار الصادر باطلا لعدم احترامه لهذه الشكليات الجوهرية⁽²⁾.

يصدر الحكم أو القرار القضائي في شكل وثيقة مكتوبة من طرف القاضي تتضمن الوقائع المتعلقة بالدعوى ومختلف مجرياتها، ثم منطوقها بعد أن يتم تسببه، إلّا أنّ هذه المعلومات التي تضمنتها الوثيقة لا تسلم للأطراف إلّا بعد إعادة كتابتها بواسطة آلة الإعلام الآلي من طرف كُتّاب الضبط لدى الجهة القضائية⁽³⁾، الذين يعيدون كتابة مسودة الحكم بطريقة تقنية ومنظمة، ويجب أن تتضمن مختلف البيانات التي يشترطها القانون⁽⁴⁾، ولا يمكن استخراج نسخة من الحكم أو القرار إلّا بعد اطلاع القاضي

⁽¹⁾ ما يمكن الإشارة إليه في هذا الصدد أنّ المشرع الجزائري من خلال الأحكام الإجرائية التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص المرحلة القضائية لتسوية المنازعة الضريبية، لم يعتمد على طريقة موحدة أثناء النصّ على الجانب الإجرائي، ففي بعض الحالات يتمّ وضع أحكام خاصة بالمنازعات الضريبية، وفي حالات أخرى لا يتمّ النصّ على بعض الإجراءات، لكن يتمّ الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وفي حالات أخرى يتجاهل بعض الإجراءات رغم أهميتها، فلا يتمّ تبيانها في قانون الإجراءات الجبائية ولا الإحالة إلى القانون الإجرائي العام. هذا ما يعتبر نوع من التقصير من طرف المشرع الجزائري الذي كان عليه أن يعتمد على طريقة واحدة، سواء بالنصّ على مختلف إجراءات التقاضي في مادة الضرائب في القانون الإجرائي الخاص، أو استعمال الإحالة مباشرة إلى القانون الإجرائي العام، لتفادي اللبس لاسيما بالنظر إلى أهمية المنازعات الضريبية باعتبار أنّ موضوعها يتمحور حول الدّمة المالية للمكلف بالضريبة وموارد الخزينة العمومية فينبغي أن تكون هناك دقة وصرامة في تحديد مختلف مراحل تسوية المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية.

⁽²⁾ صقر نبيل، مرجع سابق، ص. 201.

⁽³⁾ تعتبر الكتابة من أهم الشروط الشكلية للحكم أو القرار القضائي التي تجد أساسها في طبيعة مختلف الإجراءات القضائية التي تتم في شكل مكتوب ويستلزم الأمر توثيقها، وقد تمّ النصّ على هذا الشرط في نص المادة التاسعة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالنسبة لمختلف إجراءات التقاضي.

⁽⁴⁾ تضمنت المادتين 275 و 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مختلف البيانات الخارجية الواجب توفرها في منطوق الحكم القضائي تحت طائلة البطلان وهي: - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، باسم الشعب الجزائري، - الجهة القضائية التي أصدرت الحكم، - أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية، - تاريخ النطق به، - اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء، - اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.

المقرر على الحكم والتوقيع عليه، لتفادي وقوع كاتب الضبط في أخطاء مطبعية قد تؤثر في منطوق الحكم.

ب- البيانات الخاصة: بمعنى تلك البيانات التي اشترطها المشرع مباشرة في المواد المتعلقة بالخبرة القضائية، كما جاءت في نص المادة 128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي ألحت على ضرورة أن يتضمن الحكم الأمر بالخبرة بعض البيانات وهي:

1- بيان اسم ولقب وعنوان الخبير أو الخبراء المعينين مع تحديد تخصصهم؛ بمعنى يجب على القاضي إذا تعلق الأمر بالمنازعة الضريبية أن يختار كأصل عام خبير مختص في المحاسبة وليس أي خبير آخر، مع ضرورة ذكر هوية الخبير المنتدب ومكان تواجد مكتبه بالتحديد.

كما ينبغي على القاضي أن يختار خبير معتمد لدى الجهة القضائية من أجل صحة التقرير الذي يعده، أما في حالة اختيار خبير غير مقيّد لدى الجهة القضائية، فيقع على القاضي واجب استدعاء الخبير من أجل حلف اليمين، قبل إنجاز المأمورية⁽¹⁾، وقد أكدت المحكمة العليا في إحدى قراراتها أنه لقبول التقرير يجب أن يكون الخبير مسجلاً لدى قائمة الخبراء أو أدى اليمين القانونية⁽²⁾.

2- تحديد مهمة الخبير المحاسب تحديداً دقيقاً: تُوصف العلاقة بين القاضي والخبير بأنها علاقة عمودية وواضحة، تتلخص في سؤال وجواب، فالقاضي يطرح سؤال ذو طابع تقني والخبير يدرس الوقائع

- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإفتاقي، - أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم، - الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.⁽¹⁾ أكد المشرع الفرنسي أنه في حالة انتداب خبير غير مسجل في القائمة، فينبغي أن يكون على علم أثناء قبوله المأمورية بالإجراءات الواجب اتباعها لإنجاز المهمة ومخالفة أي إجراء يؤدي إلى بطلان التقرير المنجز. راجع للمزيد:

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P.76.

⁽²⁾ جاء في منطوق القرار "من المقرر قانوناً أنه لقبول تقرير الخبير شكلاً يجب على الجهة القضائية أن تذكر إن كان مسجلاً في قائمة الخبراء وإن لم يكن أن تثبت أنه أدى اليمين القانونية، ومن ثمة فإن القضاء بما يخالف هاذين المبدئين يعد إساءة في تطبيق القانون. لما كان الثابت- في قضية الحال- أن قضية الموضوع أيدوا تقرير الخبير وصادقوا على الحكم المستأنف لديهم القاضي برفض دعوى الطاعن دون أن يناقشوا الوثائق المقدمة ودون أن يبينوا أن الخبير المعين مسجلاً في قائمة الخبراء أو أنه أدى اليمين القانونية فإنهم بقضائهم كما فعلوا شابوا قرارهم بالقصور في التسبب وأسأوا تطبيق القانون"، راجع:

- قرار المجلس الأعلى، ملف رقم 46225، الصادر بتاريخ: 1989/07/19، المجلة القضائية، العدد الرابع، 1990، ص. 42.

هذا عكس ما نجده لدى القضاء المصري مثلاً، الذي لا يعتبر إجراء الحلف من النظام العام وأقر أنه لا ينبغي على القاضي إثارة هذا الدفع وأن إجراءات الخبرة تعتبر صحيحة حتى ولو لم يؤدي الخبير اليمين القانونية، راجع: - نقض مصري رقم 28 في 1977/02/09، أشار للقرار:

- محمد حسين منصور، مرجع سابق، ص. 247.

ويقدم الجواب، ليفصل القاضي في القضية⁽¹⁾، ومن أجل إنجاز المأمورية على أحسن وجه ينبغي على القاضي أن يطرح بوضوح الإشكالات التي يسعى إلى توضيحها.

يعتبر هذا الشرط من العناصر الهامة التي من خلالها يتم تقييد الخبير وحصر المهام التي يكلف بإنجازها، دون إمكانية تجاوز المهام المحددة في منطوق الحكم، فتكون للقاضي الحرية التامة في تحديد هذه المهام⁽²⁾.

مع اشتراط أن يسردها في منطوق الحكم بوضوح ودقة ويحدد المعلومات التي يحتاجها⁽³⁾، وبهذه الطريقة يُسهّل العملية على الخبير أثناء إعداد تقرير الخبرة، لأنه إذا تبين للقاضي أنّ الخبير تجاوز المهام المحددة له يعني ذلك أنّه لم ينجز مهامه على أحسن وجه⁽⁴⁾، أو أنّه يسعى لتفضيل أي طرف من أطراف الخصومة بهدف تضليل القاضي للتأثير على طبيعة الحكم الذي سيصدره.

3- تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة ضبط الجهة القضائية: بالعودة إلى مختلف الأحكام التمهيدية المتضمنة الأمر بالخبرة القضائية نجد أنّ القضاة يمنحون دائما للخبير مدة زمنية لإيداع تقريره، كما جاء في نص المادة 4/128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁾، وما يُلاحظ من خلال نص هذه المادة أنّ المشرع لم يحدد آجال معينة للخبير لإنجاز المهمة، بمعنى أنّه ترك للقاضي سلطة تقديرية في تحديد المدة بالنظر إلى موضوع المأمورية وصعوبتها، وكما جرت العادة فإنّ القضاة يحدّدون هذه المدة

(1) DUMOULIN Laurence, « l'expertise judiciaire dans la construction du jugement : De la ressource à la contrainte », *Revue de droit et société*, Lextenso édition, n° 44-45, 2000, P. 205.

(2) VOULET Jacques, Op.Cit. P. 03.

(3) جاء في قرار مجلس الدولة (الغرفة الرابعة)، ملف رقم 011327، الصادر بتاريخ: 2004/02/17، قضية الشركة ذات المسؤولية المحدودة "انترناسيونال" ضد مديرية الضرائب لولاية الجزائر: " - في الموضوع وقبل الفصل فيه تعيين الخبير تركمان رشيد المختص في المحاسبة الكائن مقره بحي البناء رقم 85 دالي إبراهيم - الجزائر - للقيام بالمهام التالية: - استدعاء الطرفين، - الانتقال إلى عين المكان في حضورهما والقيام بتحديد رقم أعمال الشركة المستأنفة عن السنوات 1994-1995-1996 على ضوء محاسبتها إن كانت ممسوكة قانونا وكل الوثائق الثبوتية المقدمة من طرف إدارة الضرائب وتقدير الضريبة المستحقة والملقاة على عاتق المستأنفة"، أشار للقرار:

- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص.ص. 215-222.

(4) أقرت محكمة النقض الفرنسية في قرارها الصادر في 2003/03/05، على إمكانية اعتماد القضاة على تبني رأي الخبير حتى وإن تجاوز مهامه أشار للقرار:

- محساس سفيان، "الخبرة القضائية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية (دراسة مقارنة)"، *مجلة المحكمة العليا*، قسم الوثائق والدراسات القانونية والقضائية، العدد الثاني، 2014، ص. 46.

(5) تنص الفقرة الرابعة من المادة 128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " ... تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط ..."

عادة بثلاثة أشهر من تاريخ تسلمه للنسخة التنفيذية للحكم أو القرار المتضمن اختياره لإنجاز المأمورية مع أنَّ الواقع العملي أثبت أنَّ الخبراء لا يحترمون هذه الآجال للقيام بالمهام المستندة إليهم، فلا يلتزمون بإنجاز التقارير إلا بعد مرور مدّة معبرة قد تصل إلى سنة أو سنتين⁽¹⁾.

أمّا بالنسبة لتاريخ بداية إنجاز الخبرة، فالملاحظ أنّه لم يتمّ تحديدها بصفة مباشرة، بمعنى متى يباشر الخبير إنجاز المأمورية؟، فالمستفيد من الإجراء هو الذي يجب عليه أن يسعى من أجل استخراج النسخة التنفيذية للحكم والاتصال بالخبير المعين وإيداع النسخة التنفيذية للحكم أمامه مقابل وصل يوقعه الخبير الذي يبيّن أنّه تسلم الملف⁽²⁾.

بالعودة إلى المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية نلاحظ أنّها لم تشير إطلاقاً إلى آجال إيداع التقرير أمام كتابة الضبط، ولم يتم حتى الاحالة إلى ما ورد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁽¹⁾ هذا عكس ما نجده مثلاً في القضاء الفرنسي، فيجب أن يتضمن الحكم الأمر بانتداب الخبير آجال إنجاز هذه المهمة، ولا يمكن للخبير تجاوز هذه الآجال، وإذا اعترضه مانع جدي فيجب أن يقدم طلب التمديد، هذا ما أكدته المادة 621 من قانون القضاء الإداري، أنّه لا يمكن تمديد المدّة المقررة لإنجاز الخبرة، إلّا لسبب جدي، وهذا بهدف تسهيل عملية إنجاز الخبرة، خاصة بالنسبة للخصم الذي تكون له نية سيئة ويسعى إلى عرقلة الخبير أثناء إعداد تقريره، وفي حالة عدم احترام الخبير للآجال المحددة يلتزم بدفع تعويضات للخصم الذي تأثر من هذا التأخر. راجع للمزيد:

Voir pour plus de détails : - FAVRD Karine, LOBE Madeleine et JEAN PAUL Markkus, Op.Cit. P. 192.

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P.116.

-DUPONCHELLE Bruno, « la reforme de l'expertise devant les juridictions

administratives », P. 06. [En ligne]:

www.cncej.org/documents/uploads/131_reforme_expertise_administrative_V4.doc, (consulté le 11/01/2017).

⁽²⁾ هناك بعض التشريعات التي تحدّد مباشرة الآجال التي يجب أن يباشر خلالها الخبير مهمته، كما هو الأمر بالنسبة للقانون الكويتي، فحسب نص المادة العاشرة من قانون تنظيم الخبرة، يجب على القاضي أن يحدّد الآجال التي يبدأ فيها الخبير المهمة، وإن كان له مانع ما ولم يباشر المهمة في اليوم المحدّد، فيجب عليه أن يحدّد موعد بداية إنجاز الخبرة خلال مدّة لا تتعدى سبعة أيام. راجع للمزيد: -الرحيلي محمد غالب، مرجع سابق، ص. 55.

أمّا بالنسبة للمشرّع المصري فقد منح للخبير مدّة خمسة أيام فقط لإبداء رأيه، سواءً بمباشرة المأمورية أو بتقديم طلب لإعفائه عنها وفي هذه الحالة تكون السّلطة التقديرية للقاضي أن يعفيه إذا قدّم أسباب جدية، كما نصت عليها المادة 140 من قانون المرافعات المصري. راجع في هذا الصدد:- أبو سعد محمد شتا، الإثبات في المواد المدنية والتجارية والشرعية، المجلد الثاني، دار الفكر العربي القاهرة، 1998، ص. 27. أمّا بالنسبة للمشرّع الفرنسي فقد أقر في المادة 266 من قانون الإجراءات المدنية، أنّه يمكن للحكم المتضمن تعيين خبير أن يحدّد التاريخ الذي يجب على الخبير أن يحضر مع أطراف الخصومة أمام القاضي لمناقشة التقرير الذي قام بإعداده، بهدف جعل الخبير ينجز المهمة في آجالها. راجع:

- Code de Procédure Civile français, Edition 2018, [En ligne]: www.legifrance.gouv.fr.

- من البيانات الخاصة أيضا بالحكم المتضمن تعيين خبير، أنه ينبغي على القاضي أن يحدّد مبلغ التسبيق الذي يلتزم الخصم بتسديده لدى أمانة الجهة القضائية، كما نصت عليه المادة 129 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، وفي حالة عدم إيداع المبلغ المحدّد من طرف القاضي خلال الأجل المقرّرة فيعتبر تعيين الخبير لاغيا⁽²⁾.

الفرع الثاني

ضوابط رد الخبير القضائي في المحاسبة واستبداله

قد تعترض عملية إنجاز الخبرة بعض الوضعيات التي يتدخل من خلالها القاضي ليأمر برد الخبير وذلك بتوفر بعض الأوضاع التي يستوجبها القانون، لاسيما تقديم طلب الرّد من طرف أحد الخصوم (أولا)، الأمر الذي يؤدي لا محالة إلى استبدال الخبير في حالة قبول طلب رده أو لأسباب أخرى (ثانيا).

أولا

ضوابط رد الخبير

كما سبق الإشارة إليه، فإنّه رغم اعتراف المشرّع الجزائري بخصوصية الخبرة القضائية في مادة الضرائب والنّص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، إلّا أنّه لم يتوسّع في تحديد مختلف المراحل الإجرائية الواجب إتباعها لإعداد تقرير الخبرة، أمّا ما يتعلق بعملية رد الخبير فقد تمّ الإشارة إليها في المادة 86 فقرتها الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، ويعتبر هذا من الإيجابيات التي تُحسب لصالح المشرّع، لأنّه نص على هذا الإجراء مباشرة في هذا القانون، إلّا أنّه من خلال نص هذه المادة لم يتوسّع في تبين مختلف إجراءات الرّد وأسبابه باعتبارها ضرورية لقبول طلب الرّد، وفي نفس الوقت لم يحيلنا إلى الأحكام التي تضمنها قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾ على هذا الأساس سنقوم بالبحث عن مختلف إجراءات الرّد (أ)، وسلطة القاضي الإداري في قبول رد الخبير المحاسب (ب).

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) تتمثّل العبرة في اشتراط دفع مبلغ التسبيق في كون هذا المبلغ يعبر كضمانة بالنسبة للخبير وكتحفيز من أجل مباشرة المأمورية، فلا يمكن للخبير أن يبدأ في إنجاز التقرير إلّا بعد تسديد مبلغ التسبيق الذي حدّده القاضي. راجع:

-THOMAS José, « expertise en matière administrative et en matière judiciaire différences », Actes du Colloque sur la spécificité de l'expertise administratif au regard de l'expertise civile, Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, le 07/01/2004, P. 93.

(3) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(4) كما أنّ قانون الإجراءات المدنية والإدارية لم يتوسّع في إجراء الرّد، بدليل أنّه أورد مادة قانونية واحدة لهذا الإجراء وهي المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، عكس ما نجده بالنسبة لرد القضاة، فقد تمّ التوسّع في مختلف إجراءات الرّد كما جاء ذلك في المواد من

أ - طلب رد الخبير المحاسب: يعتبر إجراء الردّ السلاح الأكثر فعالية لأطراف الخصومة من أجل إعادة النَّظر في الخبر المعين⁽¹⁾، فهو من الوسائل الاستثنائية التي يمكن مصادفتها أثناء مراحل ندب الخبير المحاسب وإجراءات إعداد تقرير الخبرة⁽²⁾، فيمكن في حالات خاصّة تدخل أحد أطراف الخصومة بعد صدور الحكم أو القرار المتضمن تعيين خبير من أجل طلب ردّ هذا الأخير، بتوفر إحدى الأسباب المنصوص عليها قانوناً التي على أساسها يمكن لأي خصم تقديم طلب الردّ⁽³⁾، بهدف ضمان العدالة بين الأطراف فيما يخص مبدأ التوازن في تقديم الدليل لحماية الحقّ في الدِّفاع⁽⁴⁾.

بالعودة إلى الأحكام المتعلقة بالخبرة القضائية المنصوص عليها في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁵⁾، نجد أنّها نصت في فقرتها الرابعة على " لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر. ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة". ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللاً إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة، اعتباراً من اليوم الذي يتسلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله الرد، على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة. ويبت في هذا الطلب بتاً عاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم"⁽⁶⁾.

أمّا نص المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فقد نصت على: "إذا أراد أحد الخصوم رد الخبير المعين، يقدم عريضة تتضمن أسباب الرد، توجه إلى القاضي الذي أمر بالخبرة خلال ثمانية (08) أيام من تاريخ تبليغه بهذا التعيين، ويفصل دون تأخير في طلب الرد بأمر غير قابل لأي طعن.

241 إلى 247 من نفس القانون، فكان على المشرع أن يحيلنا إلى تطبيق الإجراءات المتعلقة برد القاضي إذا تعلق الأمر برد الخبير، والإحالة خاصةً فيما يتعلق بأسباب الردّ التي لم يتوسّع في تحديدها، هناك بعض التّشريعات التي طبقت نظام الإحالة إلى الإجراءات المتبعة لرد القاضي، كما فعل المشرع الأردني في قانون أصول المحاكمات المدنية. راجع للمزيد: - الشنيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 159.

⁽¹⁾ MONGO André, Op.Cit. P. 110.

⁽²⁾ يقصد بلفظ الردّ من الناحية اللغوية الدفع أو المنع، ويقال ردّه بمعنى صرفه ولم يقبله. راجع للمزيد:

- دهام الرشيد عبد العزيز، مرجع سابق، ص. 07.

⁽³⁾ Voir pour plus de détails:

- OUDOT Melina Douchy, Op.Cit. p. 241.

- MOUGENOT Dominique, « point de la jurisprudence relative aux mesures d’instruction », Op.Cit. P. 231.

⁽⁴⁾ بظاهرتواتي، مرجع سابق، ص. 54.

⁽⁵⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽⁶⁾ إنّ التّمعن في قراءة مضمون نص هذه المادة 4/86 من قانون الإجراءات الجبائية، يتبيّن لنا الغموض الذي يكتنفها، فطريقة صياغتها ناقصة ولا توجي بالفكرة التي قصدتها المشرع من نص المادة 133، لاسيما في جزئها الثاني، والملاحظ من خلال تفحص المواد القانونية في كلا من القانونين، أنّ نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية أكثر دقّة ووضوح من نصوص قانون الإجراءات الجبائية، وربما يعود ذلك إلى الطبيعة التقنية للمصطلحات الضريبية.

لا يقبل الرد إلا بسبب القرابة المباشرة أو غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخر⁽¹⁾.

من خلال استقراء مضمون كلا النصين، يتبين لنا أن المشرع الجزائري أورد بعض الشروط الواجب توفرها لتقديم طلب الرد دون أن يتوسّع في ذلك⁽²⁾، مع ذلك يمكن تلخيص هذه الشروط فيما يلي:

1- تقديم طلب الرد من أحد أطراف الخصومة: يعتبر هذا الطلب من الإجراءات التي تعترض سير الخصومة، عندما يحسّ أحد الخصوم، أن هناك ميلاً من الخبير لصالح الخصم الآخر ممّا يجعله غير مطمئن للخبير المعين⁽³⁾، ويبادر بطلب رده بعد صدور الحكم أو القرار المتضمن انتدابه⁽⁴⁾، ومن أجل قبول هذا الإجراء من طرف القاضي يجب على الخصم الذي يهّمه رد الخبير أن يسعى لاتّخاذ مختلف الإجراءات لردّه، فلا يمكن تصور تدخّل القاضي لاتّخاذ إجراءات الرد دون المبادرة من طرف أحد الخصوم بتقديم الطلب⁽⁵⁾.

يتمّ تقديم الطلب سواءً من طرف المدعي أو المدعى عليه، حسب الحالة، ونفس الأمر بالنسبة لرد الخبير إذا تعلق الأمر بالمنازعة الضريبية، فقد يقدم الطلب من طرف المكلف بالضريبة، أو من طرف مدير

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) ينبغي الإشارة أنّه قبل الحديث عن هذه الشروط الخاصة لرد الخبير، لابد من توفر كل الشروط العامة لرفع الطلب أو العريضة حسب الحالة، فيجب على مقدم طلب الرد أن تتوفر فيه الصفة والمصلحة، وإلاّ لن يقبل طلبه مباشرة وهذا قبل البحث عن الشروط الأخرى.

(3) بكر عصمت عبد العزيز، أصول الإثبات (دراسة في ضوء أحكام قانون الإثبات العراقي والتشريعات المقارنة والتطبيقات القضائية ودور التقنيات العلمية في الإثبات)، إثراء للنشر والتوزيع، عمّان، 2012، ص. 448.

(4) أكّد مجلس الدولة ضرورة تقديم طلب الرد مباشرة بعد صدور الحكم المتضمن تعيين الخبير ولا يمكن قبول الطلب بعد انجاز الخبرة واستئناف الخصومة أمام مجلس الدولة، كما فعلت مديرية الضرائب التي أثارت الدّفع المتعلق برّد الخبير بسبب عدم تخصصه في المحاسبة لأنّه خبير عقاري وليس محاسبي، وقد رفض المجلس طلب الرد بسبب عدم تقديمه مباشرة بعد تعيين الخبير، وقد جاء في إحدى قراراته "... في حين أنه بالنسبة للسيد (...) خبير عقاري ليس مؤهلاً للقيام بالخبرة الحسابية فإن الدفع جاء متأخراً وكان على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع المنصوص عليها في المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية، مما يجعل الدفع غير سديد"، راجع:

- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 163903، الصادر بتاريخ: 2001/02/19، أشارت للقرار:

- شيعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص. 103.

ما يُثير الاستغراب من خلال وقائع هذه القضية ليس خطأ إدارة الضرائب التي لم تقدم طلب الرد إلاّ بمناسبة استئناف القرار أمام مجلس الدولة، وإنّما الخطأ الجسيم الذي يثير الاستفهام هو كيف للقاضي الإداري أن ينتدب خبير عقاري لإجراء العمليات الحسابية وتقييم الضريبة الواجبة الدّفع.

(5) آل ثاني منصور سليمان جاسم، مرجع سابق، ص. 323.

الضرائب بالولاية الذي يقدم الطلب باسم الإدارة، كما جاء في صياغة نص المادة 86 فقرتها الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

الملاحظ أنَّ المشرع أكد في هذه المادة أنَّ طلب الرد يقدمه المدير الولائي باسم الإدارة، فلا يوجد أي مبرر من هذه الفقرة على أساس أنَّ هذا الطلب كبقية الطلبات والعرائض التي تقدم أمام المحكمة الإدارية المختصة، فلا يوجد أي داع للإشارة إلى هذا، لأنَّ كل الإجراءات المتعلقة بالدعاوى الإدارية في مجال الضرائب يجب أن تتمَّ باسم المدير الولائي للضرائب سواءً بصفته مدعي أو مدعى عليه مهما كان موضوع الطلب القضائي.

بالعودة إلى كلا من النّصين السابق الإشارة إليهما، يظهر لنا أنَّ طلب الرد من الحقوق التي تُمنح لكل طرف من أطراف الدّعى، بهدف منع الخبير المعيّن من إنجاز المهمة واستبداله بخبير آخر، ويشترط كلا القانونين على تقديم الطلب في شكل عريضة موقعة من الخصم المعني، يقدمها أمام الجهة القضائية المختصة، وفي هذا السياق الملاحظ أنَّ نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على تقديم طلب وليس عريضة أمام المحكمة الإدارية مباشرة دون اشتراط تقديمه أمام القاضي الذي انتدب الخبير، أمّا في نص المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فقد اشترط المشرع تقديم عريضة الرد أمام القاضي الذي أمر بالخبرة.

2- آجال تقديم الطلب: حسب كلا من النّصين، فإنَّ آجال تقدم طلب رد الخبير يجب أن يكون خلال ثمانية أيام من تاريخ تبليغ الخصم بهذا التعيين، وأضافت المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية احتمال آخر وهو بداية إنجاز الخبرة، فمن خلال كلا من النّصين نجد هذا النص الأخير من قانون الإجراءات الجبائية، أكثر معقولية لأنّه على الأقل مدد آجال تقديم الطلب إلى غاية بداية الخبير في إنجاز المأمورية⁽¹⁾.

⁽¹⁾ تُطرح في كلا من النّصين مسألة إجرائية مهمّة قد لا نجد لها تطبيق في الواقع، وهي أنَّ كلا من النّصين أشارا إلى أن العبرة من احتساب مدة ثمانية أيام لتقديم الطلب يكون من تاريخ تبليغ الخصم بالحكم المتضمن تعيين خبير، لكن إجرائيا ليس هناك ما يبرر هذا القول، على أساس أنّه إذا تعلق الأمر بالخصم الذي طلب تعيين خبير أثناء تقديم عريضة افتتاح الدّعى، فإنّه حقا هو الذي يواصل مختلف الإجراءات بشرط أن يشير القاضي إلى أنَّ المدعي هو الذي يدفع مبلغ التسبيق ويقوم باستخراج النسخة التنفيذية للحكم المتضمن تعيين الخبير، فهنا من الناحية الإجرائية لا يتم تبليغ رافع الدّعى بمنطوق الحكم المتضمن تعيين خبير إلّا في حالات خاصّة عندما يريد المدعي عليه قطع الآجال على المدعي فيبلغه لبداية احتساب آجال تقادم الإجراءات.

أمّا بالنسبة للمدعي عليه، فلا يوجد أي نص قانوني يقضي أو يلزم المدعي بأن يبلغ المدعي عليه بالحكم المتضمن تعيين خبير، فالمدعي عليه قد لا يعلم أصلا بمضمون الحكم، ولا بانتداب خبير إلّا بعد استدعائه من طرف الخبير لتقديم وثائقه، على هذا الأساس يبدو أنَّ المشرع وقع مرة أخرى في تناقض إجرائي، فكان على هذا الأخير قبل أن يحدّد مهلة ثمانية أيام لتقديم طلب رد الخبير، أن ينص على إلزامية تبليغ نسخة من الحكم المتضمن تعيين خبير من الطرف الذي حدّده القاضي.

3- تحديد سبب الرد: يعتبر القاضي سيّد الملف القضائي، فلا يمكن كأصل عام لأي طرف أن يتدخل في عمل القاضي أو يشكك في الإجراءات التي اتخذها، حتى من طرف زملائه القضاة أو موظفي الجهاز القضائي بصفة عامة، إلا في حالة الرقابة التي تمارسها الهيئات القضائية الأعلى. واستثناءً يمكن وفي حدود خاصّة لأحد أطراف الخصومة أن يعترض على شخص الخبير الذي عينه القاضي ويطلب من نفس القاضي إبعاد هذا الخبير وتعيين خبير آخر بدلاً منه من أجل إتمام المأمورية، ولا يمكن للقاضي قبول طلب الرد إلا إذا كان مبني على إحدى الأسباب التي أوردها المشرع في القانون الإجرائي.

الغريب في الأمر أنّ المشرع لم يتوسّع في تبيان أسباب الرد وإجراءاته، عكس ما فعله بالنسبة لردّ القضاة⁽¹⁾، فقد توسّع في توضيح مختلف إجراءات الرد، ولم يفعل نفس الشيء بالنسبة لردّ الخبير⁽²⁾ ممّا يجعلنا نتساءل عن أسباب ردّ الخبير وإجراءاته، نظراً لإجحاف المشرع في تحديدها.

أشارت المادة 133 فقرتها الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى حالات الرد بشكل موجز وهي:

- القرابة: يقصد بالقرابة تلك الصلة التي تربط الشخص بعائلته، سواءً في إطار علاقة مباشرة تجمع الأصل بالفرع، أو علاقة غير مباشرة أو ما يسمى بقرابة الحواشي وهي التي تكون بين أشخاص يجمعهم أصل واحد دون أن يكون أحدهم فرعاً للآخر وقد حدّدها المشرع إلى الدرجة الرابعة⁽³⁾.

على هذا الأساس يبدو أن ما تمّ النص عليه في قانون الإجراءات الجبائية في هذا الصدد هو أكثر منطقية، ويفيد حقيقةً بأنّه لا يتمّ تبليغ أطراف الدّعى بالحكم المتضمن تعيين خبير، والخصم الثاني الذي لم يباشر إجراءات تسليم الملف للخبير قد لا يعلم بهذا التعيين إلاّ بعد استدعائه من طرف الخبير، وهنا يمكن له تقديم طلب الرد مباشرة.

لكن، حتى هذه الحالة قد لا تنفع بالنظر إلى الإجراءات التي قد يكون الخبير باسرها قبل استدعاء الأطراف، فأكد أنّ الخبير قد تفحص منطوق السند التنفيذي، وله نظرة حول موضوع الخصومة والمهام المسندة له، فلا يُعقل بعد هذه الإجراءات أن يتمّ تقديم طلب الرد، الذي ينبغي أن يقدم قبل قيام الخبير بأي إجراء من إجراءات الخبرة، كما فعل المشرع الفرنسي الذي اشترط تقديم طلب الرد في بعد أول اجتماع مع الخبير المعين، راجع للمزيد:

- MOUGENOT Dominique, « introduction générale à la procédure civile et à l'expertise », Op.Cit. P. 96.

⁽¹⁾ بالعودة إلى أسباب ردّ الخبير بالنسبة للقانون الفرنسي، نجد أنّه سوى بين أسباب ردّ الخبير وردّ القاضي، وهناك من فقهاء القانون من يرى أنّ هذا التوازي لا ينسجم مع المنطق، على اعتبار أنّ وظيفة القاضي هي الفصل في الخصومة فهي أهم من مهمّة الخبير التي تتوقف على تقديم رأي تقني قد لا يستدعي الأمر حتى الأخذ به. وراجع للمزيد:

- MOUGENOT Dominique, « point de la jurisprudence relative aux mesures d'instruction », Op.Cit. P. 231.

- RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P. 94.

⁽²⁾ تمّ تنظيم إجراءات ردّ القاضي في المواد من 241 إلى 247 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽³⁾ كما نصت عليه المادة 33 من القانون المدني، مرجع سابق.

- وجود مصلحة شخصية: من الأسباب الأكثر معقولية وانتشاراً هو وجود علاقة خاصة بين الخبير والخصم، الأمر الذي يستدعي استبدال هذا الخبير الذي مهما حاول عدم التحيز للخصم الذي له علاقة به فإنه لن يفلح وأكد أنه سينحاز له حتى لو كان ذلك بطريقة غير مباشرة، ولم يتوسّع المشرع في تحديد طبيعة هذه العلاقة الخاصة التي يمكن تفسيرها ايجابياً أو سلبياً⁽¹⁾، ويبقى من حق الخصم الآخر طلب تنحية الخبير بإثبات وجود علاقة خاصة مع الخصم الآخر، لأنّ الخبير الذي يكون في مثل هذه الوضعية لن يكون محايد أثناء إنجاز المأمورية مهما حاول، ويكون هناك دائماً شك في نزاهة تقريره وموضوعيته⁽²⁾.

- أسباب أخرى جديدة: من خلال نص المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يبدو أنّ المشرع استعمل صفة العموم في تحديد أسباب الرد، فقد أشار بصفة سطحية ومختصرة إلى ثلاثة أسباب، وإذا كان السبب الأول والثاني يمكن تصورهما دون إشكال، فإنّ ما أضافه المشرع في الجزء الأخير من نص المادة يفيد نوع من الإطلاق والتوسّع في إمكانية ممارسة حق الرد من أحد أطراف الخصومة⁽³⁾.

من خلال ما جاء في نص هذه المادة يمكن القول أنّ كل خصم يمكن أن يرفع طلب لردّ الخبير مهما كان السبب الذي يقدمه، هذا ما لا ينسجم مع العمل القضائي الذي ينبغي أن يتّسم بالدقة والسرعة في الإجراءات، حتى أنّ صياغة هذه المادة ليست في محلها وكان على المشرع أن يسرد مختلف حالات الرد وحصّرها بشكل لا يدع مجال للاختيار، كما فعل بالنسبة لحالات رد القضاة.

⁽¹⁾ فقد تكون علاقة خاصة بين الطرفين الخبير وأحد الخصوم وذلك في إطار خدمة ما، أو علاقة مديونية أو أيّة علاقة قانونية أخرى، دون أن تُفسر هذه العلاقة بطريقة سلبية، على أساس عدم وجود نية سيئة للطرفين للقيام بأي تصرف مخالف للقانون، فعلاقة الصداقة أو الخدمة التي تربط بين شخصين لا يمكن أن تُفسرها بأنّ الهدف منها ليس نبيل، رغم ذلك فقد يتأثر الخبير بهذه العلاقة ويميل أثناء إنجاز الخبرة لهذا الخصم، حتى ولو كان ميولاً لا إرادياً وعفويًا.

وقد تُفسر هذه العلاقة بجانبها السلبي، الذي يعني أنّ الخبير الذي تربطه علاقة خاصة مع أحد الخصوم، نتيجتها هي تبادل المصالح الخاصة بين الطرفين، وأنّ الخبير سينحاز لهذا الخصم مقابل خدمة أو منفعة خاصة يتحصل عليها. وهذه الحالة هي الأكثر خطورة لوجود سوء نية في هذه العلاقة والتي يكون الهدف منها استعمال الوظيفة من أجل الإضرار بحقوق الغير، بهدف تحقيق مصالح خاصة.

⁽²⁾ MATET Patrick, « l'impartialité de l'expert », Actes du colloque sur l'expertise civile et procès équitable en Europe », Organisé par l'institut Européen de l'expertise et de l'expert, Association Française des docteurs en droit et le cercle France- Amériques à Paris, le 15/12/2009, P.13.

⁽³⁾ من أهم أسباب الرد التي أقرّها المشرع بالنسبة لردّ القاضي، نجد حالة وجود نزاع بينه وبين أحد الخصوم، فهذا السبب رغم عدم النّص عليه لردّ الخبير إلاّ أنّه يعتبر من الأسباب الأكثر معقولية لقبول طلب الرد، وقد أقرّت محكمة النقض الفرنسية على أنّ توفر هذا السبب يؤدي مباشرة إلى رد الخبير المعين. راجع:

- Cass. 2^e civ, 13 oct 2005, n 04-10.8 34, Cité par : - RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P. 95.

ينطبق هذا حتى بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية، فرغم النص على حق أي طرف في تقديم طلب الرد، إلا أنه لم يتم سرد مختلف حالاته، الأمر الذي قد يؤدي إلى لجوء أحد أطراف إلى استعمال هذا الحق بطريقة غير سليمة، مما ينتج عنه تعطيل الإجراءات القضائية⁽¹⁾.

وكأنّ المشرع من خلال هذه النصوص جعلنا أمام احتمالات وتكهّنات، فكل طرف قد يستعمل حق الرد لأتفه الأسباب، وبمنظرة ذاتية وليس موضوعية، مع أنّ القرار الأخير يكون دائما للقاضي الذي تكون له السلطة التقديرية في تقدير مدى جدية الطلب من عدمه، لكون أنّ حالات الرد جاءت على سبيل المثال وليس الحصر⁽²⁾.

من الحالات التي يمكن استنتاجها واعتبارها من الأسباب المنطقية التي يمكن لأي طرف إثارتها لتقديم طلب الرد بالنسبة للخبير المحاسب، نجد حالة اطلاع الخبير على ملف النزاع في مناسبة أخرى، مثل حالة الموظف الذي سبق وأن شارك في تأسيس الضريبة، أو أي شخص قدم رأيه في موضوع النزاع، أو سبق وأن تمّ توكيله من طرف أحد أطراف الدّعى لتمثيله أثناء إجراءات التحقيق. وقد نصت على هذه الحالات المادة 86 فقرتها الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، ويفهم بمفهوم المخالفة أنّه في حالة انتداب خبير كان في إحدى هذه الوضعيات فيمكن لأي خصم أن يعترض عن طريق تقديم طلب لردّه.

هناك نقطة أخرى يمكن الإشارة إليها فيما يخص رد الخبير، فإذا كان موضوع الرد لا يطرح إشكال بالنسبة للخبير الذي عينته الجهة القضائية، فإنّ الأمر قد يختلف بالنسبة لحالة اختيار الخبراء من أطراف الخصومة، كما نصت عليه المادة 86 فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾، التي منحت إمكانية قبول القاضي الخبرة الثلاثية مع منح كل خصم حق اختيار الخبير الذي يريده، فهل يمكن في مثل هذه الحالة أن يطلب أي خصم رد الخبير الذي اختاره الخصم الآخر؟.

⁽¹⁾ يعتبر التشريعي التونسي أكثر دقة فيما يتعلق برد الخبير، لأنّه حدّد وبدقة حالات الرد وهي 10 حالات كما جاء في الفصل 109 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسي التي أحالت إلى تطبيق الفصل 95 من نفس القانون والمتعلقة بحالات تجريح الشاهد، راجع:

- مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية، [متوفر على بوابة التشريع التونسي]: <http://www.legislation.tn>، (تمّ الاطلاع عليه بتاريخ 2017/01/15). راجع للمزيد حول إجراءات تجريح الخبير في القانون التونسي:

- YAICH Abderraouf, Op.Cit. P.P. 18- 19.

⁽²⁾ مسعودي عبد الله، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط.04، دار هويم، الجزائر، 2012، ص.56.

⁽³⁾ نصت المادة 86/3 من قانون الإجراءات الجبائية على: "لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق".

⁽⁴⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

أشارت المادة 86 فقرتها الرابعة من نفس القانون أنه يمكن لأي طرف تقديم طلب رد خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر، ممّا يفهم بأنّ المشرّع من خلال هذا النصّ حصر عملية الردّ فقط في الخبرة الثلاثية ولا يطبق هذا الإجراء بالنسبة للخبرة الفردية، لأنّ مبرر الردّ حسب مضمون النصّ هو حق الاختيار الممنوح لكل خصم لتعيين الخبير الذي يريده، وهنا فقط قد يكون هناك احتمال لوجود علاقة خاصة بين الخصم والخبير الذي اختاره، ممّا يبرر منح الحقّ للخصم الآخر في الاعتراض على هذا الاختيار وطلب استبعاد الخبير المختار وتعيين خبير آخر.

أمّا بالنسبة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، فلم يشير إلى هذه الفكرة، ولم يشترط تقديم طلب الردّ بالنسبة للخبير المختار من الخصم، وإنّما أقرت المادة 133 من نفس القانون على إمكانية تقديم طلب الردّ بالنسبة للخبير المعين، وأكد أنّ المقصود بذلك الخبير الذي انتدبه القاضي. هذا عكس ما نجده في قانون الإجراءات المدنية الملغى⁽¹⁾، فقد استعمل المشرّع عبارة "رد الخبير الذي عينته المحكمة من تلقاء نفسها"، فيفهم أنّ الخبير الذي يمكن رده هو فقط المعين من طرف المحكمة، وبمفهوم المخالفة لا يمكن للخصم الذي اختار خبير أن يطلب رده.

ب- سلطة القاضي الإداري في قبول رد الخبير المحاسب: إذا توفرت مختلف الشروط التي تمّ الإشارة إليها سابقاً،- رغم عدم تحديدها تحديداً دقيقاً من طرف المشرّع،- فتكون سلطة القرار للقاضي بعد تفحصه لملف العريضة المقدمة من أحد أطراف الخصومة.

ورغم بساطة وعدم أهمية طلب الردّ بالنظر إلى موضوعه، إلّا أنّه يجب على القاضي باعتباره الذي عين الخبير محل طلب الردّ أن يجد حل عادل لهذه المسألة، التي قد تكون لها أبعاد أخرى وتؤثر على مصداقية العمل القضائي بصفة عامة، فينبغي على القاضي أن يلتزم بالبحث عن مدى توفر أي سبب جدي قد يعرقل إنجاز الخبرة من نفس الخبير.

فإذا تبيّن له ذلك، يأمر مباشرة برّد الخبير بشرط تقديم صاحب الطلب الوثائق الثبوتية التي تفيد توفر إحدى أسباب الردّ، فلا يمكن للقاضي قبول الطلب دون وثقة تفيد وجود إحدى حالات الردّ، كحالة وجود قرابة بين الخبير وأحد الأطراف، فيجب على الخصم الذي يدعي ذلك أن يقدم ما يقيد ذلك⁽²⁾.

⁽¹⁾ كما نصت عليه المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية الملغى، مرجع سابق.

⁽²⁾ هناك حالات خاصّة يصعب على الخصم تقديم الدليل الذي يفيد وجود سبب الردّ، كحالة شكّ الخصم بأنّ للخبير علاقة خاصّة مع الخصم الآخر، فهنا يصعب إثبات وجود هذه العلاقات، ممّا يجعل حظوظه في قبول طلبه ضئيلة جداً.

وفي حالة ما إذا اقتنع القاضي بوجود إحدى أسباب الرّد، يفصل مباشرة برّد الخبير، وقد استعمل المشرّع في المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية عبارة " ... ويفصل دون تأخير في طلب الرد بأمر غير قابل لأي طعن..."⁽¹⁾، فمن خلال هذه العبارة يتبيّن لنا أنّ هذا الأمر يصدر وفق إجراءات الاستعجال، وليس وفق الإجراءات العادية للتقاضي، كما أنّ الأمر الذي يصدره القاضي يكون نهائي غير قابل للطعن⁽²⁾.

تكملةً في نفس السياق، نلاحظ أنّ نص المادة 133 السابقة الذكر لم تبيّن لنا مصير الإجراءات بعد تقديم طلب الرّد وفي حالة قبول طلب الرّد هل يعني ذلك أنّ القاضي يفصل في نفس الأمر بتعيين خبير آخر بدلاً من الخبير الذي تمّ رده، أو يجب إعادة رفع طلب آخر لاستبدال الخبير؟

رغم عدم نص المشرّع على هذا الأمر، إلّا أنّه بديهياً ينبغي على من يقدم طلب لردّ الخبير أن يلتزم في نفس الطلب استبداله بخير آخر من نفس التخصص، وإلّا لا فائدة من إجراء الرّد باعتبار أنّ الهدف منه ليس وقف عملية إنجاز الخبرة بصفة نهائية، وإنّما انتداب خبير آخر ليواصل إنجاز التقرير وتقديمه أمام القاضي للاستعانة به من أجل الفصل في الدّعى، رغم أنّه من الناحية القانونية تختلف أسباب رد الخبير عن أسباب استبداله⁽³⁾.

أمّا إذا تبيّن للقاضي أنّ طلب الرّد ليس له ما يبرره وأنّ الطالب يسعى فقط إلى عرقلة عملية إنجاز الخبرة، فيأمر مباشرة برفض الطلب لعدم التأسيس، ويعني هذا أنّ الخبير المعين هو الذي يواصل عملية إنجاز الخبرة⁽⁴⁾.

والملاحظ من خلال نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁵⁾، ونص المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنّ المشرّع لم ينص على إمكانية الحكم على الخصم الذي رفض طلبه بغرامة مالية، كما فعل بالنسبة لردّ القاضي، فقد أقرت المادة 247 من نفس القانون⁽⁶⁾، على الحكم على طالب

⁽¹⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽²⁾ يتمثل المغزى من اعتبار هذا الأمر غير قابل للطعن، بالنظر إلى بساطة موضوع الرّد بصفة عامة وسهولة الفصل فيه، ورغبة من المشرّع في عدم إطالة آجال إنجاز تقرير الخبرة وإرجاع القضية للفصل فيها، لأنّ النصّ على إمكانية الطعن في الأمر يعني ذلك إمكانية استعمال أحد الخصوم طلب الرّد كوسيلة لإطالة أمد الفصل في الدّعى بهدف الإضرار بحقوق الطرف الآخر.

⁽³⁾ MOUGENOT Dominique et MIGNOLET Olivier, « L'expertise est-elle un mode alternatif de règlement des conflits ? », Op.Cit. P. 333.

⁽⁴⁾ ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P.254.

⁽⁵⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽⁶⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

الرّد الذي رفض طلبه بغرامة مدنية لا تقل عن عشرة آلاف دينار، بالإضافة حق القاضي في المطالبة بالتعويض عن الأضرار التي لحقتة⁽¹⁾.

مثل هذه الوضعيات لم يقوم المشرّع بتوضيحها بدليل أنّه خصص مادة واحدة لرّدّ الخبير في القانون الإجرائي العام، وفقرة واحدة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، فهذا غير كاف للإلمام بمختلف الإجراءات والوضعيات، كما أنّه لم يحيلنا حتى إلى الأحكام المتعلقة برد القضية نظراً للارتباط الموجود بين الحالتين.

ثانيا

استبدال الخبير

يملك الخبير المنتدب كأصل عام حق التنازل عن المأمورية ورفضها، أمّا في حالة قبوله فيقع على عاتقه واجب إتمامها حتى نهايتها، وفي حالة عدم مواصلته للمهمة أو عدم مباشرتها أصلاً، يحق لكل طرف له مصلحة أن يطلب من القاضي استبداله⁽²⁾.

حرص المشرّع الجزائري على النصّ على هذا الإجراء، باعتباره نتيجة حتمية لبعض الوضعيات المتعلقة بالخبير الذي تمّ تعيينه في البداية، ويقصد باستبدال الخبير تغييره بخبير آخر، عندما لا يمكن إنجاز الخبرة سواءً بسبب رفض الخبير المعين القيام بالمهمة بصفة مباشرة، أو في حالة وجود مانع يجعله لا يستطيع إنجازها⁽³⁾، كما لو كانت له علاقة سابقة بموضوع النزاع وإطلاعها على نفس الملف في مناسبة أخرى، كما نصت عليه المادة 11 فقرتها الثانية من المرسوم التنفيذي المحدد لشروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين⁽⁴⁾.

قد تكون هناك أسباب أخرى لاحقة تجعل الخبير لا ينجز المهمة رغم قبوله ذلك في البداية، أو يتأخر عن إنجازها دون مبرر، فهنا يمكن حسب نص المادة 132 فقرتها الثانية من قانون الإجراءات المدنية

⁽¹⁾ يتمثل المغزى من إقرار هذه الغرامة المالية بالنظر إلى مكانة القاضي، فهو العمود الفقري لأي جهاز قضائي، ويعتبر من أهم أعوان القضاء المتميزين ويختلف مركزه عن بقية الأعوان ومساعدتي الجهاز القضائي، على هذا الأساس ينبغي احترام هذا الكيان وعدم محاولة المساس به وعدم اتهامه إلا بوجود أدلة قوية. ومن جانب آخر ينبغي تقييد المتقاضين من اللجوء إلى طلب رد القاضي، لكي لا يتم المساس بسمعته.

⁽²⁾ RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P.102.

⁽³⁾ MOUGENOT Dominique, « point de la jurisprudence relative aux mesures d'instruction », Op. Cit. P. 233.

⁽⁴⁾ مرسوم تنفيذي رقم 310-95، مرجع سابق.

والإدارية⁽¹⁾، استبدال الخبير وفي نفس الوقت يمكن الحكم عليه بتعويضات مدنية للطرف الذي تضرر من هذا التأخر، كما يمكن استبدال الخبير في حالة قبول القاضي لطلب الرد الذي يقدمه أحد أطراف الخصومة، مع الإشارة إلى أن المشرع لم ينص على استبدال الخبير في حالة رده، إلا أن هذا يعتبر منطقي لأن السبب في تقديم طلب الرد هو من أجل استبعاد الخبير الأول وتعيين خبير آخر، لكن كان على المشرع أن ينص على استبدال الخبير في حالة الرد لتفادي أي لبس.

كما أن هناك عوارض خاصة تجعل الخبير المحاسب لا يستطيع مواصلة المهمة رغم قبولها في بداية الأمر، كإصابته بمرض أو سفره إلى بلاد أخرى⁽²⁾، فهنا يقدم طلب إلى القاضي يلتمس إعفائه من أداء المهمة، لأسباب خارجة عن نطاقه.

رغم أن المشرع لم يحدد مختلف الحالات التي بتوفرها لا يستطيع الخبير القضائي إنجاز المهمة فيفهم من هذا الموقف أنه قد منح سلطة القرار للقاضي، فمعقولية الأسباب من عدمها تدخل في السلطة التقديرية التي تركها المشرع للقاضي⁽³⁾، ومهما كان سبب استحالة إنجاز الخبرة من الخبير الذي صدر الحكم بنده، فإنه يجب تجاوز هذه الأسباب وإيجاد الحل عن طريق تدخل القاضي لإصدار أمر باستبدال الخبير الأول.

أقر المشرع في نص المادة 132 السابقة الذكر⁽⁴⁾، أن استبدال الخبير يكون بموجب أمر على عريضة يصدره القاضي الذي عين الخبير، أمّا نص المادة 86 فقرتها الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية فأقرت أنه يعين خبير آخر بدلا من الخبير الذي رفض القيام بالمهمة، دون تبين طريقة الاستبدال⁽⁵⁾، ممّا يجعلنا نركز على الأحكام التي تضمنتها المادة 132 من القانون الإجرائي العام.

(1) تنص المادة 132/2 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على " ... إذا قبل الخبير المهمة ولم يقم بها أو لم ينجز تقريره أو لم يودعه في الأجل المحدد، جاز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية، ويمكن علاوة هن ذلك استبداله".

(2) الشنيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 171.

(3) آل ثاني منصور سليمان جاسم مها، مرجع سابق، ص. 322.

(4) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(5) تقريبا نفس المادة احتفظ بها المشرع الجزائري كما جاءت في أول قانون يتضمن مختلف الإجراءات وهو قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، فقدت نصت المادة 400 فقرتها الخامسة منه على " في حالة ما إذا رفض الخبير أو لم يقم بالمهمة التي عهدت إليه على أكمل وجه، يعين آخر في مكانه".

يبدو لنا من الناحية الإجرائية، أنَّ الطرف الذي يسعى لاستخراج النسخة التنفيذية وتسليمها للخبير المعين بعد تسديد مبلغ التسبيق الذي يحدده القاضي، هو المعني بمختلف الإجراءات التي تلي إيداع الملف عن طريق التأكد من مباشرة الخبير للإجراءات اللازمة لإعداد تقرير الخبرة من عدمه، ففي حالة رفض الخبير تسلّم الحكم المتضمن تعيينه أو رفضه القيام بالمهام المأمور بها لسبب من الأسباب، فإنَّ الخصم الذي باشر الإجراءات هو الذي ينبغي عليه أن يُوصَلَ إلى الجهة القضائية موقف الخبير الرفض إنجاز المأمورية، وهو المسؤول عن النسخة التنفيذية للحكم التي قام باستخراجها.

كما جاء في نص المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنَّ استبدال الخبير يكون بموجب أمر على عريضة يصدره القاضي الذي انتدب الخبير الأول، ويتمثل السبب في اشتراط المشرع بأنَّ الاستبدال يجب أن يكون في شكل أمر على عريضة، نظراً للطابع المستعجل الذي يجعل القاضي يفصل في الطلب وفق إجراءات الاستعجال ويأمر مباشرة باستبدال خبير دون الحاجة إلى تبليغ الطرف الآخر في الدَّعوى أو تقديم مذكرات في هذا الخصوص.

فنظراً لبساطة هذا الأمر وعدم تعقد إجراءاته، يتم الفصل فيه مباشرة من طرف القاضي الذي عيّن الخبير الأول، لكن بالعودة إلى نص المادة 310 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجدها تُقر بأنَّ الأوامر على العرائض تُصدر بحضور الخصوم، عكس ما نجده بالنسبة لأمر استبدال الخبير الذي يتم دون حضور كل الأطراف، ويقدمه فقط طرف واحد.

في نفس الإطار، فقد حدّد المشرع حالات إمكانية تقديم طلب لاستصدار أمر على العريضة، وذلك عندما يتعلق الأمر بطلب إثبات حالة، أو توجيه إنذار أو إجراء استجواب في موضوع لا يمس بحقوق الأطراف، لا نجد أنَّ المشرع قد أشار إلى إمكانية تقديم طلب استبدال الخبير في شكل أمر على عريضة، ممَّا يثير استغراب عن سبب عدم النص في المادة 310 السالفة الذكر على أمر الاستبدال الذي أقرته المادة 132 من نفس القانون⁽¹⁾، على أنَّ الاستبدال يكون بموجب أمر على عريضة.

حتى ولو سلمنا بهذا الإجراء، فإنَّ هناك غموض في كيفية إصدار هذا الأمر دون اشتراط حضور وقبول كل أطراف الخصومة لهذا الاستبدال، كما أنَّ عدم اشتراط تبليغه إلى الخصم الآخر يعني أنَّ هذا الأخير قد لا يعلم بوقوع الاستبدال، ممَّا قد يؤثر سلباً على حقه في تقديم وثائقه أمام الخبير الجديد.

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

ما يعاب على موقف المشرع الجزائري، أنه لم يتوسّع في تحديد حالات استبدال الخبير وأسبابه ولم يتوسّع أيضا في تحديد مختلف الإجراءات الواجب إتباعها لذلك، ومن هو الخصم الذي يشرع في تقديم طلب الاستبدال؟، وهل هذا الاستبدال يكون بموجب طلب مكتوب من الخصم الذي قدم الملف أمام الخبير أو يجب تقديم الطلب من كلا طرفي الدّعى؟، كما أنه لم يبيّن حالة ما إذا كان الحكم الأول المتضمن تعيين خبير قد انتدب أكثر من خبير واحد، فهل هذا يعني أنه يتم استبدال كل الخبراء المعيّنين أم أنه يستبدل فقط الخبير الذي لم ينجز المهمة؟.

فكل هذه التساؤلات تفيد لا محالة القصور والفرغ التشريعي الذي يعيق عمل الجهاز القضائي ويجعل القضاة أمام حالات ومواقف لم يتطرق إليها المشرع في مختلف النصوص القانونية، ويبقى المتضرر الوحيد من هذه الفجوات هو المتقاضى.

المطلب الثاني

مختلف مراحل تنفيذ المأمورية

تبدأ علاقة الخبير بالجهة القضائية وأطراف الخصومة، مباشرة بعد تسلّمه النسخة التنفيذية للحكم أو القرار المتضمن انتدابه كخبير في ملف الدّعى الضريبية، وبعد توقيعه على محضر الاستلام تقع عليه مسؤوليته إنجاز المهمة كما أمره القاضي الذي انتدبه، وتنتهي مهامه بعد إنجاز التقرير وإيداعه أمام الجهة القضائية، لكي يتمكن القاضي وأطراف الخصومة من مناقشة محتوى التقرير للإعتماد عليه أو استبعاده أثناء الفصل في الدّعى.

وللتوضيح أكثر ينبغي تبيان كيفية مباشرة الخبير المحاسب لمهامه (الفرع الأول)، كما ينبغي البحث عن بعض الوضعيات التي قد تُصادف الخبير أثناء مراحل إعداد تقريره (الفرع الثاني).

الفرع الأول

مباشرة إجراءات الخبرة الضريبية

ترتبط الخبر بأطراف الدَّعوى علاقة محدودة، تستوجب هذه العلاقة أن يقوم الخبر بالإجراءات اللازمة من أجل الإجابة على مأمورية القاضي، ويستعين من أجل ذلك بأطراف الدَّعوى عن طريق استدعائهم قانوناً وطلب كل الوثائق المهمة التي يحتاجها لإعداد تقريره، عن طريق الموازنة بين الحجج والأدلة التي قدّمها كل طرف⁽¹⁾.

يباشر الخبر إنجاز المأمورية وفق مراحل، وبالنظر إلى طبيعة موضوع الخبرة التي أمر بها⁽²⁾، فيختلف الأمر بالنسبة للخبرة العادية أو الخبرة التحفظية التي تتم وقف إجراءات الاستعجال، ففي هذه الحالة الثانية يجب على الخبر أن يتدخل بسرعة من أجل إعداد تقريره الذي يكون على شكل محضر، عكس الحالة الأولى التي تكون للخبير نوع من السُّلطة التقديرية في تحديد تاريخ البدء في الإجراءات.

ينبغي التّدقيق أكثر من خلال البحث عن كيفية اختيار الخبر القضائي في تخصص المحاسبة (أولاً) مع تحديد مختلف الصلاحيات الممنوحة لهذا الخبر باعتباره مندوب ذو صبغة تقنية وخاصة، تجعله المحرك الأساسي للإجراءات بعد وصول الملف القضائي إليه (ثانياً).

أولاً

اختيار خبر قضائي مختص في المحاسبة

إذا قرّر القاضي انتداب خبر في ملف الدَّعوى الضريبية، سواءً باقتناعه الشخصي أو بناءً على طلب من أحد أطراف الدَّعوى، فتقع على مسؤوليته اختيار الخبر الذي سيقوم بهذه المهمة، بشرط أن يكون مُعتمد ومسجّل في قائمة الخبراء المعتمدين لدى الجهة القضائية، أمّا إذا تمّ اختيار خبر غير مسجّل فيجب على القاضي أن يطلب منه أداء اليمين القانونية قبل توليه للمأمورية، ويشرف هو بنفسه على هذا الإجراء.

في حالة ما إذا قرّر القاضي الأمر بالخبرة، عليه تعيين خبر مختص لمساعدته من أجل حل النزاع المعروض عليه، ويحدّد بدقة المهام التي يقوم بها الخبر والمسائل التي يجيب عليها، ولا تتوقف مهمة القاضي عند هذا الحد، بل يمكن أن يتدخل في أية مرحلة لإعادة النّظر في هذه المهمة سواءً بإضافة مهام

⁽¹⁾ OUDOT Melina Douchy, Op.Cit. P. 247.

⁽²⁾ BOULEZ Jaques, Op.Cit. P. 38.

أخرى أو الإنقاص من المهام المحددة سابقاً⁽¹⁾، وأكد أن هذا الاختيار يكون حسب التخصص، فإذا كان موضوع النزاع يتعلق بمسائل المحاسبة فيجب على القاضي أن يختار خبير في هذا المجال، دون إمكانية تعيين خبير في مجال آخر لأنه لن يتمكن من إضافة الجديد لملف الدعوى. مع أن هذا التعيين لا يعني أن الخبير المعين يقبل بصفة مباشرة إنجاز المهمة، فإذا كان الأصل العام أن الخبير يقبل إنجاز المهمة بشكل عادي (أ)، فهناك بعض الحالات الخاصة التي قد لا يقبل إنجاز المهمة (ب).

أ- قبول الخبير المحاسب لإنجاز الخبرة: قبل إصدار الحكم أو القرار المتضمن ندب خبير قضائي ينبغي على القاضي أن يختار من بين الخبراء المعتمدين لدى نفس الجهة القضائية⁽²⁾، مع تحديد اسمه بدقة ومكان ممارسة مهامه، وفي نفس الوقت ينبغي تحديد الخصم الذي يلتزم بدفع مبلغ التسبيق قبل استخراج النسخة التنفيذية للحكم، والملاحظ أن المشرع لم يحدد الطرف الذي يقع على عاتقه واجب إخطار الخبير بالحكم المتضمن انتدابه، إلا أن المتعارف عليه أمام الجهات القضائية أن القاضي هو الذي يحدد من هو الطرف الذي يلتزم بدفع مبلغ التسبيق وهو المكلف بإخطار الخبير وتقديم الملف أمامه⁽³⁾.

يتم تقديم الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية إلى الخبير المعين من الخصم الذي ألزمه القاضي بتسديد مبلغ التسبيق⁽⁴⁾، وبعد إيداع السند التنفيذي أمام الخبير، يقوم هذا الأخير بالتوقيع على محضر تسلّم النسخة التنفيذية للحكم أو القرار المتضمن تعيينه لإنجاز الخبرة، كدليل على أنه قد قبل إنجاز المهمة من تاريخ تسلّمه للملف.

(1) راجع في هذا الصدد:

- الشيبان عبد الرزاق أحمد، مرجع سابق، ص. 432.

- OUDOT Melina Douchy, Op.Cit. P. 241.

(2) عصماني ليلي، "الخبرة القضائية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية (دراسة مقارنة)"، مجلة دراسات قانونية، كلية الحقوق، جامعة يحي فارس- المدينة، العدد 16، 2013، ص. 37-52.

(3) حزيط محمد، مرجع سابق، ص. 117.

(4) أمّا بالنسبة للمشرع الفرنسي فقد ميّز بين إجراءات تقديم الاتصال بالخبير بين القضاء العادي والإداري، فإذا تعلق الأمر بخصومة مدنية فإنّ محامي الخصم المعني بتقديم الملف هو الذي يسعى أمام الخبير لتبليغه بالمهمة. على خلال الأمر بالنسبة للقضاء الإداري أين تتكفل كتابة ضبط الجهة القضائية باستدعاء الخبير وتسليمه للمأمورية، كما تلزمه بضرورة بداية إنجاز المهمة بعد ثلاثة أيام من تسلّمه للملف كما جاء ذلك في نص المادة 621/2 من تقنين القضاء الإداري. راجع للمزيد:

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 213.

- RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P. 69.

مباشرة بعد تسلّم الملفّ، يعتبر الخبير في وضعية خدمة اتجاه الجهة القضائية ويلتزم بأداء المأمورية كأصل عام، لكونه مسجل في قائمة الخبراء المعتمدين لدى الجهة القضائية، ممّا يفيد مبدئيا قبوله القيام بإعداد تقريره حسب ما جاء في منطوق الحكم.

ب- رفض الخبير المحاسب إنجاز الخبرة: إذا كان الأصل العام أنّ الخبير يقبل إنجاز المهمة المسندة إليه، فإنّ هناك حالات أين قد يرفض القيام بالمأمورية خاصة إذا لم يكن معتمد، وفي هذه الحالة يُستبدل بخبير آخر بموجب أمر قضائي⁽¹⁾، رغم أنّ استعمال مصطلح "الرفض" مباشرة يبدو أنّ فيه مبالغة، على أساس أنّه منطقيا لا يمكن لأيّ عون تابع لجهاز القضاء أو له علاقة بهذا الجهاز أن يرفض الأوامر التي يصدرها هذا الجهاز، هذا من باب الأعراف القضائية قبل الحديث عن موقف المشرّع من هذه الحالة، فكان عليه استعمال مصطلح "طلب الإعفاء" الذي يوحي بأنّ الخبير له مانع يجعله لا يستطيع إنجاز الخبرة فيطلب من القاضي أن يعفيه من هذه المهمة، بطريقة تجعل الخبير يكتن الوفاق للقاضي وللجهة القضائية بأكملها.

جاءت نص المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية صريحة، بإقرارها إمكانية رفض الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه، بنصها "إذا رفض الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه أو تعذر ذلك أٌستبدل بغيره..."، دون التوسّع في تحديد أسباب هذا الرفض ومبرراته، هذا ما يعتبر فراغ قانوني، فكان على المشرّع أن يحدّد أسباب الرفض، وما هي سلطات القاضي في هذا الإطار، بمعنى هل يتقبّل ويتفهّم موقف الخبير، أو يمكن أن يقيّد هذا الخبير أو يعرضه للمسائلة التأديبية.

نفس الفكرة تضمنتها الفقرة الخامسة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ التي جاء فيها: "في حالة ما إذا رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدّيها، يعين خبيرا آخر بدلا منه"، فمن خلال نص هذه المادة نلاحظ أنّ المشرّع استعمل نفس المصطلح الذي استعمله في القانون الإجرائي العام⁽³⁾، ممّا يثير تساؤل حول سبب النصّ في كلا القانونين على نفس الأحكام، لاسيما وأنّ المشرّع من خلال ما جاء في الأحكام الإجرائية في مادة الضرائب نجده يحيلنا أحيانا إلى القانون الإجرائي العام، وفي حالات أخرى لا يحيلنا لا بصفة مباشرة لا بصفة ضمنية إلى هذا قانون.

⁽¹⁾ بوشاك نجيبة وسايح آسية، "الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية"، *المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية*، مخبر الاقتصاد الكلي والمالية الدولية، جامعة المدية، العدد السابع، أبريل 2017، ص. 380.

⁽²⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽³⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

مع وجود نوع من الفرق بين مضمون النصين من خلال الاحتمال الثاني الذي يفيد عدم إنجاز الخبرة، فقد استعمل المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية مصطلح "أو تعذر ذلك" أي الاحتمال الأول هو الرفض المطلق، أمّا الثاني عندما يتعذر ذلك على الخبير لسبب ما قد يجعله لا يستطيع القيام بالمهمة، أمّا في قانون الإجراءات الجبائية فقد استعمل مصطلح "أو لم يؤديها"، وفي هذه الحالة الثانية يمكن القول أنّ هذا المصطلح يتشابه مع الاحتمال الأول وهو الرفض، وقد يكون هناك فرق بسيط بينهما في كون الرفض يكون بصفة صريحة ومباشرة، أمّا عدم القيام بالمهمة فقد يكون بشكل ضمني، هذا فقط أهم فرق يمكن استنتاجه للتمييز بين الرفض وعدم تأدية المهمة.

يُطرح نفس الإشكال في كل مرة المتمثل في عدم دقة المصطلحات والنصوص القانونية، خاصة بالنسبة للنصوص الإجرائية التي ينبغي على المشرع أن يجتهد ويدقق في استعمال المصطلحات، لما لها من آثار سلبية على حقوق المتقاضين.

كما تُطرح فكرة أخرى في هذا الصدد، تتمثل في أنّ المشرع لم يحدّد لنا حتى الطريقة التي يصرح الخبير القضائي رفضه إنجاز المهمة، فهل يشترط أن يكون الرفض صريحاً أو يمكن أن يكون ضمناً؟ فمنطقياً، إذا كانت هناك أسباب جدية تجعل الخبير لا يستطيع إنجاز المهمة فيجب أن يكون رفضه في شكل مكتوب ومبرر، أمّا إن لم يكن له سبب يبرر عدم قبوله للمأمورية فقد يستعمل وسائل أخرى للتهرب عن إنجاز المهمة، كرفضه مثلاً الانتقال إلى الجهة القضائية من أجل أداء اليمين، فهذا دليل ضمني بأنّه يرفض انتدابه لإعداد تقرير الخبرة، ونفس الشيء في حالة رفض الخبير تسلّم الحكم القضائي المتضمن انتدابه، فهذا دليل قاطع على رفضه لإنجاز المأمورية، لكن رغم ذلك ينبغي أن يكون هذا الموقف السلبي في شكل مكتوب، من أجل حماية المتقاضى، الذي قد يصعب عليه إيجاد الدليل الملموس الذي يبرر طلبه المتضمن استبدال خبير بسبب رفض الخبير المعين القيام بمهامه.

ثانياً

صلاحيات الخبير في حالة قبوله إنجاز المأمورية

إنّ استعمال مصطلح "صلاحيات" لا يعني منح الخبير كل الحرية لاتخاذ ما يراه مناسباً دون رقابة ودون اتباع الإجراءات القانونية، إنّما الهدف من استعمال هذا المصطلح هو فقط للتأكيد بأنّ الخبير المحاسب له مكانة هامة في خلال مجريات الخبرة، ومهما اجتهد المشرع لوضع قيود عليه أثناء أدائه للمأمورية، إلاّ أنّه لن يفلح في ذلك، لأنّ كل ما له علاقة بالعمل القضائي ينبغي أن يتمّ في إطار الضمير

المهني الذي على أساسه ينجح هذا العمل أو لا ينجح، فهناك دائماً حيّز معيّن للثقة التي يجب أن توضع في الخبير أو أي عون مساعد للجهاز القضائي، لأنّ المهمة الموكلة لهؤلاء الأعوان لا يمكن أن تُفسرها فقط من جانبها المالي أو المادي، وإنّما من جوانب أخرى أخلاقية ومهنية ينبغي أن تتوقّر فيهم قبل أن تُوكل لهم مسؤولية هامة موضوعها حقوق المتقاضين التي ينبغي أن تغطى وتُعلى على كل الاعتبارات.

فإذا قبل الخبير إنجاز المأمورية ينبغي أن يُظهر ذلك عن طريق التوقيع على محضر تسلّم النسخة التنفيذية للحكم أو القرار الذي يتضمن تعيينه والذي يبين مختلف التساؤلات التي ينبغي الإجابة عليها بطريقة علمية، وذلك وقف عدّة مراحل إجرائية تبدأ من استدعاء الأطراف (أ)، وانتقال الخبير لإنجاز المأمورية (ب).

أ- قيام الخبير باستدعاء الخصوم بعد قبوله للمأمورية: كأصل عام ينبغي على الخبير المعيّن من طرف القاضي أن يقبل المأمورية، مادام أنّه مسجّل في قائمة الخبراء المعتمدين لدى الجهة القضائية، إلّا أنّه يمكن من جانب آخر تصوّر عدم قبول الخبير للمأمورية إذا توفرت لديه إحدى الأسباب التي تجعله لا يستطيع أداء هذا العمل كما سبق التطرق إليه، ففي هذه الحالة ينبغي عليه واحتراماً لمرفق القضاء أن يبيّن موقفه ويقدم اعتذاراً إلى القاضي ويشرح له سبب عدم إمكانية إنجاز المهمة الموكلة إليه.

أمّا في حالة قبوله للمأمورية، فينبغي عليه أن يسعى إلى اتّخاذ الإجراءات الأولية المتمثلة في استدعاء الخصوم وسماعهم عملاً بمبدأ المواجهة والحقّ في الإثبات⁽¹⁾، وهذا بهدف تقديم كل التوضيحات حول النزاع والسماح للخبير باستجواب الأطراف والمواجهة بينهم⁽²⁾، لكي يتبيّن له مدى صحّة ادعاءاتهم، وقد نصت المادة 135 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: "فيما عدا الحالات التي يستحيل فيها حضور الخصوم بسبب طبيعة الخبرة، يجب على الخبير إخطار الخصوم بيوم وساعة ومكان إجراءاته عن طريق محضر قضائي"⁽³⁾. كما جاء في نص المادة 86 فقرتها السادسة من قانون الإجراءات الجبائية على "يقوم بأعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم

(1) تتّفق مختلف التّشريعات على هذه المسائل الإجرائية الروتينية التي اعتادت مختلف الجهات القضائية إتباعها لإنجاز المأمورية. راجع:

- VOULET Jacques, Op.Cit. P. 05.

(2) اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أن إنجاز الخبرة بحضور طرف واحد فقط من أطراف الخصومة، سبب يؤدي مباشرة إلى بطلان التقرير المنجز، راجع:

- Cass. 1^{er}. Civ. 07 mars 2000. n° 97.21.222, cité par : - RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P.115.

(3) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

المصلحة الجبائية المعنية وكذا الشاكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات⁽¹⁾.

فيجب على الخبير وتحت طائلة بطلان تقريره أن يُخطر أطراف الدعوى، بيوم وساعة إجراء الخبرة بهدف السماح لكل طرف بتقديم وثائقه وادعاءاته⁽²⁾، كما ينبغي تبليغ حتى الخبراء الآخرين إذا تمّ الاعتماد على الخبرة الثلاثية، ونظراً لأهمية هذا الإجراء فقد ألحّ المشرع على ضرورة تبليغ الأطراف بواسطة محضر تبليغ استدعاء يحضره محضر قضائي، لتفادي عدم علم أي طرف بتاريخ إجراء الخبرة، رغم أنّه من الناحية العملية هناك الكثير من الخبراء الذين لا يحترمون هذا الإجراء ويقومون بتبليغ الأطراف سواءً بتكليف أحد مساعديهم بالانتقال وتسليم الاستدعاء مباشرة إلى المعنيين أو بإتباع طريق الإرسال عن طريق البريد مع الإشعار بالوصول⁽³⁾.

أكّد مجلس الدولة الجزائري على ضرورة احترام إجراء الإخطار واعتبره إجراءً جوهرياً، كما جاء ذلك في قراره الصادر بتاريخ 2000/10/23 الذي تتمحور وقائعه في النزاع القائم بين مديرية الضرائب لولاية ميلة ضد شركة لإنتاج البلاط، موضوعه إعادة التّحقيق في الوضعية الجبائية للمستأنف عليها الذي شرعت فيه مديرية الضرائب، التي أثبت أن الدفاتر المحاسبية لسنوات من 1991 و 1992 مخالفة لأحكام المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري، وتم رفض محاسبة المستأنف عليها لهذا الأساس.

بعد شروع الخبير المحاسب في إنجاز المأمورية لم يقوم بتبليغ مديرية الضرائب بيوم ومكان إجراء الخبرة واكتفى بدراسة الوثائق المقدمة من طرف الشركة فقط، فقامت مديرية الضرائب باستئناف القرار لأنّه صدر لصالح شركة البلاط، باعتبار أنّ الخبير لم يسمع ممثل الإدارة ولم تقدم وثائقها، ممّا جعل الغرفة الإدارية تقضي مباشرة بالمصادقة على تقرير الخبرة، وبعد الاستئناف صدر قرار مجلس الدولة الذي

⁽¹⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽²⁾ BESBES Slim, Op.Cit. P. 105.

⁽³⁾ أكّدت المحكمة العليا عدم صحة التبليغ الذي تمّ عن طريق البريد، وأقرّ بضرورة التبليغ عن طريق المحضر القضائي، وقد جاء في قرارها رقم 818189 "وحيث أن المجلس رد على الدفع القانوني الهام بكون التبليغ عن طريق توجه البرقيات لم يرتب عليه أي جزاء، وهو تفسير خاطئ للقانون واستنتاج لا أساس له مادام أن التبليغ عن طريق البرقية الرسمية غير منصوص عليه في القانون أصلاً، بل كانت متبعة في قانون الإجراءات المدنية القديم، وأن القانون الجديد نص على أن يكون الإخطار أو التبليغ عن طريق المحضر القضائي دون غيره حيث أن المجلس قد خالف النص الصريح بهذا الخصوص لما قبل الإخطار غير القانوني وعرض بالتالي القرار المطعون فيه للنقض وإحالة دون حاجة للتطرق للوجه الآخر". راجع:

- قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 818189، الصادر في 2012/07/19، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2012، ص.ص

وافق مباشرة الطلب الشكلي الذي قدمته مديرية الضرائب المتعلق بعدم احترام إجراء إخطار المدعى عليها⁽¹⁾، وقد قضى المجلس في الأخير بإلغاء القرار المستأنف فيه والتصدي من جديد بإبطال تقرير الخبير مع تعيين خبير آخر يقوم بنفس المهام، فمن خلال مناقشة ما جاء في حيثيات القرار يمكن استخلاص بعض النتائج:

- أول ملاحظة يمكن إسدائها، أنه من خلال مضمون هذا القرار تأكدت لنا الفكرة التي انطلقنا منها فيما يخص ميول القاضي الإداري إلى تطبيق النصوص القانونية الإجرائية العامة على المنازعات الضريبية، دون العودة إلى الأحكام المنصوص عليها في القوانين الضريبية لاسيما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي كان ساري المفعول قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية، فقضاة مجلس الدولة أشاروا مباشرة إلى نص المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية الملغى، لتبرير عدم احترام إجراء الإخطار.

- كما أنه ومن خلال هذا القرار يتبين نقص الثقافة القانونية لدى الخبراء المحاسبين بدليل أن الخبير المعين لم يقوم باستدعاء مديرية الضرائب، فهذا خطأ إجرائي كان على الخبير أن لا يقع فيه خاصة وأن المدعى عليها إدارة عمومية لها مقر معروف، يسهل تبليغها وبأية وسيلة كانت. ففي مثل هذه المسائل الإجرائية رغم بساطتها إلا أنها قد يتم استعمالها من أجل الإضرار بحقوق أي طرف، لاسيما الحق في الدفاع المقرر قانوناً، وعلى أساسها قد يتم المساس بشكل خطير بموارد الخزينة العمومية، نتيجة تجاهل أي إجراء أو التعمد في ذلك خاصة بالنسبة للخبير المحاسب، الذي يجب عليه أن يحرص على الدقة الإجرائية في مختلف مراحل إعداد تقريره.

- من جانب آخر ما يمكن التأسف له من خلال هذه الأخطاء التي يقوم بها الخبراء أو أحد أطراف الخصومة أنها تؤدي إلى الإطالة من أمد الفصل في الخصومة، بدليل أنه من خلال وقائع هذا النزاع تبين أن القرار الأول المتضمن تعيين خبير صدر في سنة 1996 وتم الفصل في الدّعى بعد إنجاز الخبرة في سنة 1998، وتم الفصل في الاستئناف في سنة 2000 الذي قضى بتعيين خبير آخر، الأمر الذي قد يستغرق

⁽¹⁾ وقد جاء في حيثيات القرار:

"حيث أن المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية تنص على أنه: يجب على الخبير أن يخطر الخصوم بالأيام والساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة. حيث أن المشرع أجبر الخبير على استدعاء طرفي النزاع.

حيث أن الخبير الذي يسمى عن هذا الإجراء الذي هو وجوبي، يعرض خبرته للبطلان، وبالتالي وبدون الالتفات إلى الدفوع الأخرى ينبغي إذن إلغاء القرار المستأنف فيه، وبعد التصدي للدّعى من جديد إبطال تقرير المودع لدى كتابة ضبط المجلس في 1997/07/02 تحت رقم 97/194، وتعيين السيد بوقربور بصفته خبيراً لكي يقوم بنفس المهام المسندة إليه بموجب القرار الصادر في 1996/11/02 عن مجلس قضاء قسنطينة". راجع: - قرار مجلس الدولة (الغرفة الرابعة)، الصادر بتاريخ 2000/10/23، (قرار غير منشور).

سنوات عدّة من أجل إنجاز الخبرة وإرجاع الدّعوى ليتمكّن قضاة مجلس الدولة من الفصل في الاستئناف، هذا ما يعني أنّ الخطأ الذي يرتكبه الخبير قد يكلف أطراف الخصومة خسارة كبيرة. لكن، إلى أي مدى يمكن تقبّل هذه الأخطاء الإجرائية؟، ولماذا دائما أطراف الخصومة هم الذين يتحملون مثل هذه النتائج؟، كيف لا يتدخل المشرّع من أجل حثّ الخبراء على التدقيق في المهام التي تُسند إليهم، لأنّ هؤلاء الخبراء يهددون حقوق الخصوم وليس حقوقهم الشخصية. رغم أهمية حضور الأطراف مجريات الخبرة الذي يعتبر من الضمانات الهامة التي يكفلها القضاء لحماية الحقّ في الدّفاع⁽¹⁾، وتكريسا لمبدأ الواجهة الذي ينبغي أن يسود مختلف مراحل الخصومة القضائية⁽²⁾، إلّا أنّ هناك إجماع فقهي على وجود بعض الاستثناءات على مبدأ الحضور بالنّظر إلى بعض الحالات التي لا تستدعي حضور أطراف الخصومة إجراءات الخبرة نظرا لعدم أهمية هذا الحضور الذي لا يمس بمبدأ الحقّ في الدّفاع⁽³⁾، وتتمثل الحالات التي لا يشترط فيها حضور أطراف الخصومة مجريات الخبرة في:

- 1- الدراسات التمهيدية المسبقة: قد يستدعي موضوع النزاع القيام ببعض الدراسات المسبقة عن تاريخ إجراء الخبرة، ممّا يجعل الخبير لا يقوم باستدعاء الأطراف قبل القيام بهذه الدراسات، نظرا لكون الخبير خلال هذه المرحلة لا يحتاج لأراء الأطراف ومواقفهم.
- 2- الاستقصاءات والأعمال المتعلقة بإتمام المهمة: وهي بعض الروتشات التي يضيفها الخبير دون الحاجة إلى سماع الأطراف لأنّها مسائل غير أساسية وخاصة بمهمة الخبير فقط.
- 3- الأعمال الفنية والعلمية البحتة: يعتبر الخبير رجل فن، له قدرات ومعارف في علم من العلوم، هذا ما يبرر لجوء المحكمة إلى خدماته التقنية البحتة، فهذه المسائل لا يحتاج الخبير أثناء القيام بها لأي رأي آخر لأنّ رأيه هو المهم باعتباره يبحث في المسائل التقنية، فلا يحتاج الخبير لحضور أي طرف من أطراف الدّعوى أو الغير أثناء تحليله لهذه المسائل التقنية.

(1) AFSCHRIFT Thierry, Op.Cit. P. 332.

(2) KALPAC Jacques, Op.Cit. P. 51.

(3) راجع للمزيد: - الشنيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 180.

- دلاندة يوسف، مرجع سابق، ص. 90.

4- الإطلاع على بعض الأسرار: لاسيما تلك المتعلقة بالعمليات الحسابية الخاصة بشركة ما، فهناك حالات أين يمنع على الأطراف حضور هذه العمليات نظراً لسريتها، فالخبير هو الوحيد الذي له حق الإطلاع على هذه المعلومات ومعالجتها بطريقة تقنية بحتة.

5- استشارة الخبير لمختص آخر في مجال معين: نظراً لتشعب موضوع النزاع القضائي قد يجد الخبير نفسه غير قادر على الإجابة عن تساؤلات المحكمة إلا عن طريق الولوج في علم آخر من العلوم التي لا يتخصص فيها، ففي مثل هذه الحالات ليس هناك ما يستدعي استدعاء الأطراف، لأنّ الرأي الفني الذي يقدمه الخبير المختص في مجال آخر، يقدمه لصالح الخبير المعين لإجراء الخبرة، ولا يُعدّ عمله مباشرة للأطراف، فإذا تبين للخبير المعين من طرف الجهة القضائية أنّ هناك ضرورة لطلب رأي مختص في مجال آخر، يقدم طلب إلى القاضي من أجل السماح له بالاتصال مع المختص في ذلك العلم الذي لا يتفقه فيه لطلب استفسار ومعلومات حول وقائع علمية معينة.

6- إذا قرر الخبير ضرورة إجراء الخبرة دون حضور الأطراف: نظراً لحساسية المهمة التي يوكل الخبير بأدائها، قد تصادفه بعض القضايا الخاصة والمعقدة التي تستوجب التدقيق أثناء إنجاز المهمة، ممّا يجعله يقرر إنجاز المأمورية بدون حضور الأطراف، لتفادي التأثير على إجراءات إنجاز الخبرة.

7- تقديم الخبير استشارة فنية للمحكمة: قد تُصادف القاضي أثناء نظره في خصومة ما بعض المسائل البعيدة عن تخصصه والتي تستوجب رأي مختص في ذلك التخصص، الأمر الذي قد يجعل القاضي يتّصل بخبير ما حسب موضوع النزاع ليطلب منه فقط رأي فني، وليس إعداد تقرير خبرة عادية ففي مثل هذه الحالات لا يمكن للخبير أن يستدعي الأطراف أو القيام بمختلف الإجراءات لإعداد التقرير وإنّما يتوقف دوره عند الإجابة على تساؤلات القاضي وتقديم رأيه الفني فقط.

8- حالة تقديم الخبير لتقرير إضافي: بعد قيام الخبير بالمهمة الموكلة إليه وإيداع تقريره أمام الجهة القضائية التي انتدبته لإعداد تقرير، وبعد تفحص القاضي لمضمون التقرير قد يقرر ضرورة إفادته بمعلومات إضافية متعلقة بنفس الخصومة، فيطلب ذلك من الخبير الذي أعد التقرير موضوع المناقشة ويقوم الخبير مباشرة بإفادة القاضي بما طلبه من معلومات دون الحاجة إلى استدعاء الأطراف. كما يمكن أن يقدم هذه الإضافات شفاهة أثناء الجلسة وبطلب من القاضي⁽¹⁾.

⁽¹⁾ PINCHON François avec la collaboration du MILLO François , *L'expertise judiciaire en Europe (Etudes des systèmes Allemand, Anglais, Espagnol, Français et Italien en matière de procédure civile)*, édition d'organisation, Paris, 2002, P. 339.

فالتقرير الإضافي الذي يقدمه الخبير ما هو إلا تفصيل عما تمّ التوصل إليه أثناء إعداد التقرير الأول⁽¹⁾، ولا يستحق استدعاء الأطراف لأنّه سبق وأن تمّ استدعائهم وسماعهم بنفس موضوع النزاع، وفي حالات خاصّة قد يقوم القاضي باستدعاء الخبير واستجوابه مباشرة في مكتبه حول بعض التفاصيل التي يحتاجها، كما نصت عليه المادة 141 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾.

يعتبر هذا الإجراء من الإجراءات التي قد يلجأ إليها القاضي الإداري في الكثير من الحالات عندما يتعلق الأمر بالخصومة الضريبية، على أساس أنّ الطبيعة التقنية لهذه الخصومة هي التي تجعلها معقّدة وتستوجب الكثير من الدقّة لاستيعاب مضمونها، فحتى لو تمكّن الخبير المحاسب من إعداد تقرير وافي وواضح، فقد يجد القاضي الإداري صعوبات لفهم مضمون التقرير في جوانبه الحسابية، ممّا يجعله يستدعي نفس الخبير ويطلب منه توضيحات شفاهية.

9- في حالة تنازل الأطراف عن حقهم في الحضور: يعتبر عدم حضور أي طرف مجريات الخبرة دليل عن تنازله الإرادي عن حقه في الحضور، فلا يوجد أي نص قانوني وفي مختلف التشريعات يوجب حضور الأطراف إجبارياً، وإنّما لكل طرف الحقّ في الحضور أو الغياب، وفي هذه الحالة الأخيرة ينبغي على الخبير أن يواصل إجراءات إعداد التقرير دون أن يتوقف عن مواصلة الإجراءات في حالة عدم حضور أي طرف. حتى في حالة حضور الأطراف أمام الخبير، فليس لهذا الأخير أن يلزمهم بتقديم ملاحظاتهم، بل يمكن حضور الجلسة دون الإدلاء بأية أقوال، ويستمر الخبير في إنجاز مهامه بشرط الإشارة أثناء تدوين التقرير إلى أنّ أحد الخصوم رفض تقديم أي تصريح أو ملاحظة. وقد أشار قضاة المحكمة العليا إلى مثل هذه الحالة واعتبروا أنّ إجراء الخبرة تمّ بصفة صحيحة مادام أنّ الخبير قد استدعى الأطراف، إلّا أنّ أحدهم رفض تقديم أيّة ملاحظات⁽³⁾.

⁽¹⁾ ينبغي أن يكون التقرير الإضافي الذي يعده الخبير كتكملة فقط للمسائل التي سبق وأن ناقشها في التقرير الأول ولا ينبغي أن تتعلق بمسائل ومعلومات جديدة، لأنّ ذلك قد يتمس بحق كل خصم في الدّفاع.

⁽²⁾ نصت المادة 141 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على "إذا تبين للقاضي أن العناصر التي بنى عليها الخبير تقريره غير وافية له أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة، كما يجوز له على الخصوص أن يأمر باستكمال التحقيق، أو بحضور الخبير أمامه، ليتلقى منه الإيضاحات والمعلومات الضرورية".

⁽³⁾ من القرارات الصادرة في هذا السياق نجد قرار المحكمة العليا رقم 92010، التي تتلخص وقائعه في أنّ الخبير المعين لإجراء الخبرة قام باستدعاء كل الأطراف، رغم أنّ ممثل وزارة الدفاع لم يقدم أيّة ملاحظة حول موضوع النزاع، ومع ذلك اعتبر قضاة مجلس الدولة أنّ الخبرة المنجزة تمت بصيغة وبطريقة قانونية، على أساس أنّه تمّ استدعاء الطرفين بطريقة قانونية ومن حق أي طرف عدم الإدلاء بأية معلومات أو تقديم ملاحظات، راجع:

ب- صلاحيات الخبير أثناء الانتقال إلى مكان النزاع: هناك بعض الحالات أين يرى الخبير ضرورة الانتقال سواءً إذا ألزمه الحكم المتضمن انتدابه بضرورة الانتقال إلى مكان النزاع أو بإقراره هو الانتقال إذا لم يتمكن من خلال المعلومات التي تحصل عليها من الخصوم أن يستعيب موضوع النزاع، ويرى ضرورة انتقاله للمشاهدة المباشرة في عين المكان.

ما يمكن ملاحظته بالنسبة لموضوع النزاع الضريبي أنه لا يستوجب في كل الحالات انتقال الخبير لأنه يتضمن مسائل تقنية وحسابات موجودة في وثائق مكتوبة، كالفواتير ومختلف الطلبات والمخالصات الأمر الذي يجعل الخبير يهتم بدعوة الأطراف لتقديم كل هذه الوثائق التي تفيد ادعاءاتهم⁽¹⁾، لكي يتمكن من تحليل هذه الوثائق للوصول إلى نتيجة فيما يخص الحسابات التي يقدمها المكلف بالضريبة وترفضها الإدارة الضريبية.

رغم أن هناك حالات خاصة يأمر فيها القاضي الخبير بضرورة الانتقال إلى مكان النزاع أو إلى مكان تواجد الشركة المعنية بالعمليات الحسابية من أجل القيام مثلاً بجرد السلع أو المنتجات وتقييمها نقداً، أو الاطلاع على بعض البيانات التي تكون محفوظة آلياً.

من خلال استقراء نص المادة 86 فقرتها السابعة من قانون الإجراءات الجبائية التي جاء فيها: "يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، وكذا الشاكي و/أو ممثله حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية..."⁽²⁾، يتبين لنا أن إنجاز الخبرة في مادة الضرائب يكون بالانتقال إلى مكان النزاع وبحضور الأطراف ولا يكتفي الخبير كأصل عام بدعوة الأطراف إلى مكتبه والمواجهة بينهم.

يُثير نص المادة نوع من الاستغراب فيما يخص إقرار المشرع بدعوة الأطراف إلى الحضور في مكان إجراء الخبرة، رغم أنه من الناحية العملية قد لا يكون هناك مكان مناسب سوى مكتب الخبير المحاسب على أساس أن النزاع الضريبي له طابع تقني محاسبي لا يستدعي الانتقال، كما هو الأمر مثلاً بالنسبة للنزاعات العقارية التي تستوجب انتقال الخبير من أجل معاينة القطعة الترابية موضوع النزاع وتحديد مساحتها.

- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 92010، الصادر بتاريخ 1993/01/03، بين وزارة الدفاع الوطني و (أ-م)، المجلة القضائية، العدد الثالث 1994، ص. 184.

⁽¹⁾ BESBES Slim, Op.Cit. P. 106.

⁽²⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

هناك بعض التشريعات كما هو الأمر بالنسبة للتشريع الأردني الذي يُقر بأن إجراءات الخبرة تتم أمام الجهة القضائية ولا تُنقل مباشرة إلى الخبير كما هو الأمر في التشريع الجزائري، فكل مراحل إنجاز التقرير تتم أمام المحكمة ويستدعى الأطراف لحضور جلسة مع الخبير في نفس الجهة، فرغم أهمية هذه الطريقة باعتبار أن الجهة القضائية هي التي تُشرف عليها وتتسم بالسلامة الإجرائية، إلا أنها من جهة أخرى قد تؤدي إلى اكتظاظ الملفات أمام نفس الجهة ويصعب إنجاز المهمة في آجالها، كما أن هذه الطريقة تُوحي بأن دور الخبير ليس محوريا ولا يساهم بمعارفه الخاصة في توضيح المسائل التقنية مادام أن الخبرة تتم في شكل اجتماعات وجلسات قد لا تترك الحرية والمدّة الكافية للخبير لإنجاز مهمته على أحسن وجه⁽¹⁾.

الفرع الثاني

بعض الأوضاع التي تعترض الخبير المحاسب أثناء إنجاز المأمورية

يعتبر الخبير القضائي المنتدب لإعداد تقرير الخبرة المقرر الوحيد لكيفية سير إجراءات الخبرة ويلعب دوراً محورياً في توجيه الإجراءات وفق ما ينص عليه القانون، الذي يحدد له مختلف المراحل الإجرائية الواجبة الإلتزام، بالإضافة إلى إمكانية تدخل القاضي لتوجيه الخبير في بعض الأوضاع، من هنا ينبغي البحث عن بعض الوضعيات التي قد تعترض الخبير أثناء إعداد مأموريته، سواء تلك العوارض الخارجية كمنعه من إنجاز المأمورية (أولاً)، أو تلك الوضعيات التي قد تُصادف الخبير أثناء إنجاز المأمورية، كإقراره سماع بعض الأشخاص (ثانياً)، وأيضا حالة تدخل القاضي لأمره باتخاذ بعض الإجراءات (ثالثاً)، كما قد يقرّر الخبير عدم جدوى إنجاز الخبرة بسبب تصالح الخصوم (رابعاً).

أولاً

منع الخبير من إنجاز المأمورية

تلعب الثقافة القانونية لأي مجتمع دور أساسي في التقليل من عدد القضايا التي تُعرض على الجهة القضائية، فالشخص المثقف قانوناً تكون له القدرة على تبيان مدى ضرورة اللجوء إلى القضاء في حالة وجود نزاع ما، أو عدم سلوك هذا الطريق إذا تبين عدم فعاليته.

نفس الفكرة يكمن تطبيقها فيما يخص إجراءات الخبرة، فهناك من الأشخاص الذين لهم ثقافة قانونية تجعلهم يستجيبون للأمر القضائي المتضمن إعداد خبرة، نظراً لوعيهم بأهمية هذا الإجراء للحفاظ

⁽¹⁾ الشنيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 178.

على حقوقهم، وهناك آخرون لا يؤمنون أصلاً بوجود العدالة فيتصرفون بطريقة فوضوية ويرفضون القيام بأي إجراء أو مسعى لإظهار الحقيقة هذا ما يجعلهم قد يضيِّعون حقوقهم لأتفه الأسباب. من الصعوبات التي قد تعترض الخبير المحاسب أثناء تأديته للمأمورية، نجد عدم قبول الخصم لفكرة تدخل الخبير في شؤونه أو أسرارته من أجل إعداد تقريره، وفي حالات خاصة نجد أن بعض الخصوم يمنعون الخبير حتى من الانتقال والدخول لمكان النزاع معتقدين أن هذا المنع سيعود عليهم بفائدة، رغم أن الأمر عكس ذلك، لأن مثل هذه التصرفات توحى أن الخصم الذي يمنع الخبير من إنجاز المأمورية هو الذي يتخوف من هذا الإجراء نظراً لعدم حوزته للوثائق التي من خلالها يستطيع مواجهة مع الخصم الآخر.

وقد تزداد الأمور تعقيداً في حالة التعدي بالقوة على الخبير ومنعه إنجاز مهامه على أحسن وجه، ممّا يجعل الخبير وخوفاً من هذا التعدي ينصرف ولا يحتك بالوقائع المهمة في النزاع لإعداد تقرير الخبرة، هذا ما يجعل بعض التقارير التي يُعدها الخبراء ناقصة ولا تجيب على تساؤلات المحكمة بالنظر إلى عدم تمكّن الخبير من إنجاز المأمورية في أريحية وبدون ضغوطات.

ثانياً

إقرار الخبير سماع بعض الأشخاص

منح المشرع للخبير سلطة لاتخاذ ما يراه مناسباً بمناسبة إعداده لتقرير الخبرة، ومع ذلك يجب على الخبير قبل مباشرة الإجراء الذي يراه ضرورياً ولم يأمر به في منطوق الحكم، أن يلجأ لهذا الأخير لاستئذانه من أجل القيام بالإجراء المطلوب، بهدف إنجاز المهمة على أحسن وجه، فيمكن للخبير سماع بعض الشهود الذين يرى ضرورة سماعهم، أو الاستعانة ببعض المختصين في علوم أخرى، بالإضافة إلى إمكانية الاستعانة بمترجم:

أ- سماع الشهود: ما يمكن الإشارة إليه أن مهام الخبير المحاسب تختلف كثيراً عن وظيفة القاضي ومختلف السلطات التي يحوزها هذا الأخير تجعل منه المحرك لمختلف الإجراءات حتى ولو كانت بعيدة عن الجهة القضائية، فمن هذا المنطلق ينبغي عدم التوسع في منح سلطات للخبير المحاسب التي من خلالها قد يتعدى على حقوق أي طرف من أطراف الخصومة، على هذا الأساس يتدخل المشرع من أجل تقييد الخبير وعدم السماح له بالتدخل لوحده لاتخاذ الإجراء الضروري، لاسيما سماع الشهود، فهذا الإجراء من

الوسائل الأساسية للتحقيق التي يقررها القاضي دون إمكانية التنازل عن هذا الحق لصالح الخبير فينبغي عدم استثناء الخبير على هذا الإجراء لكونه لا يتوافق مع المهمة المسنة له⁽¹⁾.

وإذا كانت المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، لم تشير إلى هذه المسائل رغم أهميتها، إلا أن القضاة هم المقررون لقبول سماع بعض الأشخاص، فحتى وإن لم يطلب الخبير القيام بهذا الإجراء، فإن القاضي قد يأمره بذلك، بسماع بعض الأشخاص إن كانوا محددین أو يطلب منه سماع أي شخص له معلومات حول موضوع النزاع، دون أن يتوسّع في مناقشة الشهادة المقدمة، من حيث مدى صدقها وصحتها، لأن هذا يبقى من اختصاص القاضي⁽³⁾.

حتى إذا قرّر القاضي سماع بعض الشهود فينبغي أن لا يعتمد على أقوال الشهود اعتماداً مطلقاً، وإنما أن يسعى بصفة شخصية لتنفيذ المأمورية وأن لا يبالغ في الاستعانة بهذه الأقوال، مع أنه يمكن للمحكمة أن تتخذ من هذه الأقوال قريبة على صحّة ما ورد فيها⁽⁴⁾، لاسيما في حالة سماع ممثل الإدارة الذي يكون لرأيه قيمة في مساعدة القاضي للوصول إلى تسوية الخصومات التي تعرض عليه.

ب- استعانة الخبير المحاسب بمتّرجم: تنص المادة 134 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: "إذا تطلب الأمر أثناء القيام بالخبرة، اللجوء إلى ترجمة مكتوبة أو شفوية بواسطة مترجم، يختار الخبير مترجماً من بين المترجمين المعتمدين أو يرجع إلى القاضي في ذلك"⁽⁵⁾.

يبدو من خلال نص هذه المادة أنّ المشرّع قد منح للخبير حرية الاستعانة بمترجم من أجل مساعدته على استيعاب مضمون بعض الوثائق سواء تلك المكتوبة بلغة لا يفهمها الخبير، أو بعض الكتابات القديمة التي يصعب قراءتها وفهمها.

(1) استعمال مصطلح الشهود ليس بالضرورة المقصود منه أنّ الخبير يبحث عن شهود كل طرف أو يقبل شهادة أي شخص بهدف مساعدة أحد أطراف الخصومة، وإنما يعني ذلك أنّ الخبير يقترح فقط على القاضي سماع أي شخص ليس بالضرورة لمصلحة أحد الأطراف وإنما بهدف الحصول على معلومات قد تكون مفيدة وتساعد أثناء إنجاز تقريره، وأحسن مثال سماع جهة الإدارة من أجل الحصول على معلومات مفيدة فقط للوصول إلى الحقيقة وليس بهدف خدمة أحد الأطراف. راجع:

- MOUGENOT Dominique, «point de la jurisprudence relative aux mesures d’instruction », Op.Cit. P. 241.

(2) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(3) من بين التشريعات التي منحت بصفة مباشرة حرية للخبير في سماع الشهود نجد المشرّع الكويتي الذي توسع في إمكانية سماع الخبير لأقوال الشهود وتدوينها، كما يمكن للمحكمة أن تستند على هذه الأقوال المذكورة في تقرير الخبير رغم أنهم غير محلفين. راجع:

- سيد أحمد محمود، مرجع سابق، ص. 130.

(4) أبو السعود رمضان، مبادئ الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2012، ص. 186.

(5) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

كما أنَّ المشرّع من خلال نص هذه المادة منح الاختيار للخبير في الاستعانة مباشرة بالمترجم الذي يختاره أو العودة إلى القاضي من أجل اختيار مترجم معتمد لدى الجهة القضائية⁽¹⁾، لإضفاء المصدقية على الترجمة التي يقوم بها.

رغم أنَّه من الناحية الإجرائية والقانونية، فإنَّ هذا النص يتعارض نوعاً ما مع النظام القانوني للخبير القضائي الذي يلزم هذا الأخير أن يُعلم ويستأذن القاضي بأي إجراء يقوم به بعيداً عن تلك الإجراءات المحددة من طرف القاضي، لأنَّ ذلك قد يؤدي إلى احتمال انحياز المترجم لأحد الأطراف عن طريق إعداد ترجمة قد لا تتفق مع الحقيقة، فمن الأجدر أن يتم اشتراط الرجوع إلى القاضي من أجل تعيين مترجم لترجمة الوثائق، وهذه الترجمة قد تكون مهمة كثيراً وعلى أساسها قد يمنح الحق لأي طرف من أطراف الخصومة⁽²⁾.

ج- الاستعانة بخبير آخر مختص في علم من العلوم: يتميز الخبير المحاسب بتخصصه في علم المحاسبة فقط، الأمر الذي يجعله قد يصادف بعض المسائل التقنية البعيدة عن تخصصه، ممَّا يستوجب في بعض الحالات اللجوء إلى الاستعانة بمختص آخر حسب طبيعة موضوع النزاع⁽³⁾، ورغم أنَّ المشرّع الجزائري لم ينص بصفة مباشرة على إمكانية الاستعانة بمختص آخر، إلَّا أنَّه من الناحية العملية يمكن للخبير أن يطلب من القاضي الاستعانة بخبير آخر مختص في علم من العلوم بعيداً عن تخصص الخبير المنتدب⁽⁴⁾.

(1) بظاهر تواتي، مرجع سابق، ص. 84.

(2) ما يلاحظ من خلال نص المادة 134 المشار إليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنَّ المشرّع لم يتوسّع في تحديد الإجراءات الواجب إتباعها من أجل اللجوء إلى الاستعانة بمترجم وكيف تُسدد أتعابه، وهل يمكن الاستعانة بمترجم غير معتمد لدى الجهات القضائية.

(3) أقر المشرّع الفرنسي هو أيضاً بإمكانية استعانة الخبير بخبير آخر مختص في علم من العلوم، مع أنَّه اشترط على أنَّ ما يقدمه هذا الخبير ينبغي أن يتم في شكل محضر يرفق بتقرير الخبرة الذي يعدّه الخبير المكلف بالمأمورية، والهدف من إقرار هذا المبدأ هو من أجل تأكد القاضي بالرأي التقني الذي قدمه الخبير الذي تمَّ الاستعانة به، وهذا لتفادي قيام الخبير المعني بالمهمة بتأويل أقاويل الخبير الذي تمَّ الاستعانة به. كما يتحمل الخبير المعين من طرف الجهة القضائية مسؤولية اختيار الخبير في التخصص الذي يسعى من خلال للحصول على معلومات عن طريق طلب ترخيص من القاضي للاستعانة بخبير آخر. راجع للمزيد:

- PINCHON François, Op.Cit. P. 337.

- VAYRE Pierre, Op.Cit. P.64.

(4) يعتبر المشرّع الفرنسي من التّشريعات التي أخذت بهذا الإجراء، فيمكن للخبير أن يستعين بمختص في علم آخر كما جاء ذلك في نص المادة 278 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي:

-Art. 278 du code de procédure civile français : « l'expert peut prendre l'initiative de recueillir l'avis d'un autre technicien, mais seulement dans une spécialité distincte de la sienne ».

Voir aussi : - OUDOT Melina Douchy, Op.Cit. P. 247.

ومهما كان الشخص أو المهني الذي تم الاستعانة به، فإنه يجب على الخبير أن يشير إلى كل المعلومات المتعلقة بهوية الأشخاص الذين تم الاستعانة بأقوالهم أو خدماتهم مع تحديد طبيعة علاقتهم بأطراف الخصومة لاسيما بالنسبة لإجراء الشهادة وهذا بهدف تحقيق مصداقية التقرير، وقد أشار قضاة المحكمة العليا أن إغفال هوية ذوي العلم يجعل الخبرة ناقصة ومخالفة للقانون⁽¹⁾.

ثالثا

تدخل القاضي للأمر ببعض التدابير

لم يوضح لنا المشرع الجزائري بصفة مباشرة ما هي التدابير التي يمكن للقاضي اتخاذها في نص المادة 136 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾، التي جاءت عامة وأقرت بإمكانية تدخل القاضي من أجل اتخاذ أي تدبير يراه ضروريا، وذلك في حالة وجود صعوبات تعيق الخبير أثناء أدائه للمأمورية، فمهما كانت طبيعة الصعوبات، فينبغي على الخبير أن لا يقرر بنفسه الإجراء الواجب اتخاذه، بل يجب عليه العودة إلى القاضي الذي له السلطة التقديرية لاتخاذ ما يراه مناسبا.

من الصعوبات التي قد تعترض الخبير أثناء إنجاز المأمورية هو رفض أحد الأطراف السماح للخبير بالدخول إلى مكان النزاع للملاحظة وأيضا في حالة تهديده ومنعه من القيام بما يراه مناسبا لإعداد التقرير، كحالة رفض المكلف تفحص المعلومات المتعلقة بمحاسبته المحفوظة آليا، ففي هذه الحالة يجب على الخبير أن يخطر مباشرة القاضي بهذا الإشكال من أجل اتخاذ الإجراء اللازم ضد الخصم المعترض. كما قد تعترض الخبير صعوبات أخرى تتمثل في رفض أي طرف تقديم بعض المستندات الضرورية التي يطلبها الخبير من أجل تحليلها، ففي هذه الحالة وعملا بنص المادة 137 من قانون الإجراءات المدنية

- PINCHON François, Op.Cit. P. 237.

- RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P. 33.

- بظاهر تواتي، مرجع سابق، ص. 83.

⁽¹⁾ قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 81001، الصادر بتاريخ: 1992/01/29، (قرار غير منشور).

⁽²⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

والإدارية⁽¹⁾، ينبغي على الخبير أن يُعلم القاضي بهذا الرفض، ويتدخل هذا الأخير من أجل أمر الخصم المعني بتقديم الوثائق تحت طائلة الغرامة التهديدية⁽²⁾.

يعتبر رفض أي خصم من خصوم تقديم الوثائق التي طلبها الخبير دليلاً على عدم أحقيته في ما يطلبه أمام القضاء، لأنَّ إخفاء الوثائق أو رفض تقديمها يُفيد لا محالة سوء نية الخصم ومحاولته مراوغة الخبير والقاضي، وقد جاء في نص المادة 137 فقرتها الأخيرة على: "... يجوز للجهة القضائية أن تستخلص الآثار القانونية المترتبة عن امتناع الخصوم عن تقديم المستندات".

كما يعتبر هذا التصرف من أهم الأدلة التي تُفيد عدم صحة ادعاءات المعني، وتعتبر دليل ضده، كما أقرته الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء تلمسان في قرارها الصادر في 2006/04/01 الذي جاء في إحدى حيثياته " حيث أن عدم تقديم المدعي للتقرير المفصل على المراقبة رغم أمر المجلس بذلك فيه قرينة على أنه يحتوي على ملاحظات تخص عدم مصداقية حساباته وهذا ما يعطي للإدارة الحق في التقييم التلقائي حسب المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية". وقد رفض المجلس دعوى المكلف بالضريبة لعدم التأسيس⁽³⁾.

رابعاً

إقرار الخبير المحاسب عدم جدوى الخبرة

يتميّز الخبير القضائي بنوع من الحنكة التي تجعله قد ينجح في كسب ثقة أطراف الخصومة، هذا ما يجعل هؤلاء يثقون أيضاً فيه أكثر من ثقهم بالجهة القضائية، قد ينتج من هذه الثقة تمكّن الخبير من جعل الأطراف يتصالحون، ففي هذه الحالة يكون إنجاز المأمورية بلا أهمية ولا موضوع⁽⁴⁾، فينبغي على

⁽¹⁾ تنص المادة 137 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على "يجوز للخبير أن يطلب من الخصوم تقديم المستندات التي يراها ضرورية لإنجاز مهمته دون تأخر.

يطلع الخبير القاضي على أي إشكال يعترضه، ويمكن للقاضي أن يأمر الخصوم، تحت طائلة الغرامة التهديدية، بتقديم المستندات...".

⁽²⁾ إذا كان النص القانوني يُقر بإمكانية تدخل القاضي لإلزام الخصم بتقديم الوثائق تحت طائلة الغرامة التهديدية، فإنَّ الواقع العملي يفيد عكس ذلك بدليل أنَّ الخبراء لا يهتمون بهذه المسألة، ويكتفون بإنجاز التقرير حسب الوثائق والمعلومات المتوفرة لديهم، دون السعي للبحث عن الوثائق.

⁽³⁾ قرار مجلس قضاء تلمسان (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 05/129، الصادر بتاريخ: 2006/04/01، بين بن عصماني الغوتي ضد مديرية الضرائب لولاية تلمسان، أشار للقرار: - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص.ص. 233-238.

⁽⁴⁾ هناك من شراح قانون الإجراءات المدنية والإدارية من يعبر عن الحالة بـ "الخبرة بدون موضوع"، لأنَّ تصالح الخصوم يجعل المأمورية بدون موضوع، ورغم صحة هذه الفكرة إلا أنَّ وصف الخبرة بأنَّها دون موضوع فيه نوع من المبالغة على أساس أنَّ القاضي عندما عين الخبير حدد له المهام التي يقوم بها، وتصالح الخصوم يعتبر واقعة جديدة، راجع: - بربارة عبد الرحمان، مرجع سابق، ص.141.

الخبر في هذه الحالة إعلام القاضي بوقوع صلح عن طريق تحرير تقرير وإيداعه أمام القاضي، كما جاء ذلك في نص المادة 142 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾.

يبدو أن مثل هذا التقرير الذي يعدّه الخبر فيه نوع من الخروج عن المهام المحددة في منطوق الحكم الذي يبين بدقة مختلف المهام التي يقوم بها الخبر ولا يمكن للقاضي أثناء سرد مهام الخبر أن يطلب منه إجراء صلح بين الأطراف، وفي الأخير يحذر فقط محضر صلح دون التقيّد بالمأمورية، حتى أنّه من الناحية القانونية إجراء الصلح بين أطراف الدّعى يكون أمام الجهة القضائية ولا يتدخل الخبر في هذا الإجراء.

فكان على المشرّع أن ينص في هذه الحالة على استمرار الخبر في إنجاز المهمة وإعداد تقرير الخبرة مع إرفاقه بمحضر الصلح الواقع بين الطرفين ليقرّر القاضي الحكم بالصلح إذا توافرت شروطه⁽²⁾، ولا يمنح هذا الاختصاص للخبر الذي يكون تدخله محدود فقط في الجوانب التقنية للنزاع ولا يتدخل في المسائل القانونية أو الاتفاقية⁽³⁾.

لم يتمّ النصّ بطريقة مباشرة على تدخل الخبر لإجراء صلح بين الأطراف رغم وجود المادة القانونية التي لا توجي بصفة مباشرة أنّ الخبر هو من يتكفّل بإضفاء الطابع الرسمي على الصلح الذي وقع بين الأطراف، لأنّه لا يدخل ضمن مهام الخبر إجراء صلح بين الأطراف، باعتبار أنّ سبب انتدابه هو توضيح

⁽¹⁾ تنص المادة 142 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على "إذا تبين للخبر أن مهمته أصبحت بدون موضوع، بسبب تصالح الخصوم يتعين عليه إخبار القاضي عن ذلك بموجب تقرير". تقابل هذه المادة، المادة 181 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسية التي تنص:

« Si les parties parviennent à se concilier, l'expert constate que sa mission est devenue sans objet ». Voir :
- art. 181 de Code de Procédure Civile français, Op.Cit.

⁽²⁾ ينبغي الإشارة إلى أنّ الصلح القضائي في المادة الإدارية من الأحكام الجديدة التي أقرها المشرّع الجزائري في المواد من 990 إلى 993 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أين اعترف بصفة صريحة بإمكانية إجراء الصلح في هذه المادة، إلّا أنّ ما يمكن التعقيب عليه في فيما يخص هذا الإجراء هو عدم ممارسته في مادة الضرائب، ففي أغلب القضايا الضريبية لا يعرض القاضي على الأطراف إمكانية إجراء الطلح، ولا يطلبه أطراف الخصومة، وحتى في حالة المبادرة بمحاولة الصلح فلن تنفع هذه المبادرة باعتبار واحد أنّ موضوع المنازعة الضريبية يتعلق بمالية الدولة والتي لا يمكن إجراء صلح في هذا المجال الحساس الذي قد تعود آثاره السلبية على موارد الخزينة العمومية، على هذا الأساس أصدرت المديرية العامة للضرائب تعليمات تمنع فيها إجراء الصلح في المادة الضريبية لتعلق موضوعها بمالية الدولة وسيادتها، راجع:

- Ministère des Finances, DGI, «instruction sur les procédures contentieuses», 2000, P. 79, [En ligne]: www.mfdgi.gov.dz, (consulté le 11/09/2017).

مع الإشارة إلى أنّه تم استثناء المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل التي يمكن إجراء المصالحة أمام اللجنة المختصة أثناء المرحلة الإدارية.
⁽³⁾ أقرّ قضاة المحكمة العليا أنّ الصلح الواقع بين الأطراف أمام الخبر لا يعتد به إلّا إذا تمّ اعتماده قضائياً "... فليس للصلح الذي تمّ أمام الخبر دون اعتماده قضاء أي أثر قانوني إن أنكره أحد الأطراف، وحيث أنه تبعاً لذلك يكون القضاء بقضائهم باعتماد هذا الصلح الذي تمّ أمام الخبر قد عرضوا قرارهم للنقض لمخالفة القانون"، راجع:

- قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 586004، الصادر في 2010/06/10، قضية ورثة (م.ج) ضد (م.م)، مجلة المحكمة العليا العدد الأول، 2011، ص.ص 123-128.

المسائل التقنية دون التدخل بين أطراف الخصومة ومحاولة إيجاد حل ودي، لكن يمكن أن يفهم من خلال نص المادة 142 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنَّ المشرع يسعى إلى تسهيل وعدم عرقلة مواقف الأطراف المتخاصمة التي تقرّر إجراء الصلح، هذا بهدف تسهيل عملية التصالح من الناحية الإجرائية، لما لهذا الإجراء من أهمية للتقليل من الخصومات والحد منها⁽¹⁾.

أخذ المشرع الجزائري هذه الفكرة (إجراء الصلح بين الأطراف في مرحلة إنجاز الخبرة) من التشريع الفرنسي الذي تبني هذا الإجراء، وما يمكن ملاحظته أنَّ المشرع الجزائري اقتبس نفس مضمون المادة 181 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسية⁽²⁾، ولم يتوسّع في تحديد كيفية إجراء الصلح، وما هو دور ومركز الخبير في هذه العملية، عكس المشرع الفرنسي الذي حدّد كيفية تدخل الخبير لإجراء الصلح بين الأطراف في مرحلة إجراءات الصلح أمام القاضي، وقد اهتم حتى الفقه الفرنسي بهذا الدور الجديد للخبير، ففي حالة عرض الصلح من طرف القاضي وقبوله من الأطراف يمكن تعيين خبير من أجل تحديد بعض النتائج والعمليات التقنية كحالة تقدير نسبة التعويض ويكون ذلك بطريقة ودية.

كما يمكن للخبير أن يلعب دور أساسي لإمكانية تصالح الأطراف، لأنّه يوفّق بين الأطراف عن طريق تقديمه لمختلف الحلول التقنية الممكنة، ويبقى دائما مراقب من طرف القاضي، هذا بالنسبة للقضاء العادي⁽³⁾، أمّا بالنسبة للقضاء الإداري، فقد أقرّ المشرع الفرنسي بإجراء الوساطة في المسائل الإدارية، كما جاء ذلك في نص المادة 1/621 من تقنين القضاء الإداري⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ دلاندة يوسف، مرجع سابق، ص. 92.

⁽²⁾ Voir: art. 171 du code de Procédure Civile français, Op.Cit.

⁽³⁾ Voir :

- VRIGNAUD Muriel, Les modes non juridictionnels de règlement des litiges administratifs, Thèse de Doctorat en Droit Public, L'école Doctorale, Université de Nantes, 2016.

- CHABANOL Daniel, Op.Cit. P. 04.

- MOUGENOT Dominique, « point de la jurisprudence relative aux mesures d'instruction », Op.Cit. P. 234.

- PETIT Marc- Olivier, « la conciliation dans l'expertise », Actes du 7^{ème} colloque sur la conciliation : le grand retour), Organisé par le conseil national des compagnies d'experts de justice et le conseil national des barreaux, le 10/03/2017, P.P. 27- 31.

⁽⁴⁾ « La juridiction peut, soit d'office, soit sur la demande des parties ou de l'une d'elles, ordonner, avant dire droit, qu'il soit procédé à une expertise sur les points déterminés par sa décision. L'expert peut se voir confier une mission de médiation. Il peut également prendre l'initiative, avec l'accord des parties, d'une telle médiation », Voir art. 621/1 du code de la justice administrative Française, [En ligne]: www.legifrance.gouv.fr (Consulté le 03/03/2018).

المبحث الثاني

تقرير الخبير المحاسب عنوان للحقيقة التقنية في مادة الضرائب

تتمثل المهام الأساسية التي يقوم بها الخبير في إطار علاقته بالجهة القضائية في مساعدة مرفق القضاء أثناء أداء العمل القضائي⁽¹⁾، الذي يتّوج بإصدار أحكام وقرارات قضائية تتضمن تسوية للمنازعات التي تعرض على هذا المرفق.

إذا كان القاضي الإداري يعترف بصعوبة الفصل في الخصومة الضريبية دون الاستنجاد بخبراء المحاسبة من أجل تنويره بالمسائل التقنية المستعصية في الدّعى، فأكد أنه ينتظر منهم إعداد تقارير وافية لحاجته إلى المعلومات التقنية قبل الفصل في الدّعاوى الضريبية، ممّا يفيد أنّ المأمورية التي يتكفل بها الخبير تبدأ من صدور الحكم المتضمن تعيينه إلى حين إعداد تقرير الخبرة.

ينبغي تبين كيفية إعداد الخبير لتقريره ومحتواه، وإلى أي مدى ينجح في إنجاز المأمورية بشكل يُقنع القاضي ويجعله يستند عليه للفصل في الدّعى (المطلب الأوّل)، مع ضرورة البحث عن كيفية تعامل الخبير مع الجهة القضائية وأطراف الخصومة خلال مراحل إنجاز التقرير، ومدى إمكانية تأثر الخبير ببعض الأوضاع التي قد تعرقله أثناء إنجاز المأمورية (المطلب الثاني).

المطلب الأوّل

محتوى تقرير الخبير المحاسب

تتّوج المهمة التي يقوم بها الخبير القضائي من خلال مختلف مراحل إنجاز المأمورية بإعداد تقرير خبرة نهائي ومفصّل يتضمن العمليات التي أنجزها وما توصل إليه من نتائج⁽²⁾، عن طريق الإجابة على كل التساؤلات التي طرحها القاضي، ويعتبر هذا التقرير من الالتزامات التي تقع على الخبير⁽³⁾، مع الالتزام باستعمال مصطلحات دقيقة وأسلوب مفهوم وبسيط يسهل على القاضي استيعاب مضمونه، دون المبالغة في استعمال المصطلحات العلمية والتقنية التي لا يفهمها إلا أصحاب الاختصاص.

⁽¹⁾ بوشير منحد أمقران، النظام القضائي الجزائري، مرجع سابق، ص. 221.

⁽²⁾ Voir :

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P.71.
- Ministère de la justice Française, « rapport de la commission de réflexion sur l'expertise », Op.Cit. P. 32.
- PINCHON François, Op.Cit. P. 237.

⁽³⁾ الراشدي عبد الله جميل، مرجع سابق، ص. 260. راجع أيضا: - غصوب عبده جميل، مرجع سابق، ص. 332.

فينبغي على الخبير أن يقوم بإنجاز ما كُلف به على وجه الدقة على ضوء معارفه واختصاصاته⁽¹⁾، مع احترام مختلف الشكليات القانونية لإعداد تقريره وإيداعه أمام الجهة القضائية (الفرع الأول)، وتقديم المعلومات التقنية التي يحتاجها القاضي للفصل في ملف الدّعوى الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

البيانات التي يجب على الخبير المحاسب احترامها

لا يختلف تقرير الخبرة عن مختلف الوثائق والمحاضر التي يُعدّها أعوان ومساعدى الجهاز القضائي لما لها من طبيعة خاصة، باعتبارها من الأدلة العلمية التي على أساسها قد يحكم القاضي لصالح أي خصم، بالنظر إلى مدى إنجاز التقرير وفق المعايير المعمول بها، سواء من خلال المظهر الخارجي للتقرير أو من خلال المعلومات التي يتضمنها، وبصفة عامة فإنّ تقرير الخبير ينبغي أن يحتوي على البيانات والوثائق التي استعملها الخبير لإتمام المأمورية، فهو الوحيد الذي يضيف على تقريره الصفة الانتظامية من الناحية الشكلية وحتى من ناحية الموضوع⁽²⁾.

بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، نجد أنّ المشرّع الجزائري لم يتوسّع في تحديد مختلف شكليات إعداد التقرير، ممّا يجعلنا نعود إلى الأحكام العامة كما جاءت في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رغم أن حتى هذا القانون لم يتوسّع كثيراً في كيفية إعداد تقرير الخبرة، وإنّما تضمن فقط بعض البيانات الواجب توفرها في تقرير الخبرة كما جاء ذلك في نص المادة 138 من نفس القانون⁽⁴⁾، التي أشارت إلى ضرورة أن يحتوي التقرير على بعض العناصر الأساسية المتمثلة في أقوال الخصوم ومستنداتهم، عرض تحليلي عما قام به وعائنه في حدود المهمة المسندة إليه، و نتائج الخبرة، (أولاً)، لكن بالعودة إلى الممارسة القضائية يمكن لنا استنتاج الأجزاء الرئيسية التي ينبغي توفرها في تقرير الخبرة⁽⁵⁾ لاسيما تلك المتعلقة بالجانب الشكلي للتقرير (ثانياً).

(1) بوشاك نجيبة و سايج آسية، مرجع سابق، ص. 380.

(2) BOUVIER Michel, L'expertise médicale dans le droit de la sécurité sociale, Thèse de Doctorat en Droit, Ecole Doctorale de Droit, Université de Bordeaux IV, 2013, P. 164.

(3) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(4) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(5) يتفق مختلف فقهاء القانون على بعض العناصر الأساسية التي ينبغي أن يتضمنها تقرير الخبرة، كما سايرت الجهات القضائية هذا المنطق

خاصة القضاء الفرنسي الذي ألح على ضرورة أن يتضمن التقرير خمسة أجزاء رئيسية وهي:

(- une introduction ou préambule ; - une description de l'exécution de mission ; - une analyse des éléments recueillis ; - la conclusion ; - des annexes). Voir pour plus de détails:

أولا

البيانات المنصوص عليها قانونا

نظراً لأهمية الكتابة في مختلف المعاملات الخاصة وحتى في مختلف الإجراءات القضائية باعتبارها دليل ملموس، فإن الأمر لا يختلف بالنسبة لتقرير الخبرة الذي ينبغي أن يكون مكتوب، وبطريقة مبسطة ومفهومة، يتضمن مختلف مراحل المأمورية والأدلة المقدمة للمناقشة⁽¹⁾، ويمكن تلخيص هذه البيانات التي اشترطها المشرع الجزائري عملاً بنص المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يلي:

أ- أقوال الخصوم ومستنداتهم: يتمثل الهدف من إلزام الخبير بضرورة استدعاء أطراف الخصومة أثناء مجريات الخبرة في تمكين هؤلاء الخصوم من حضورهم أمام الخبير من أجل تقديم طلباتهم وحججهم المثبتة في الوثائق والمستندات⁽²⁾، وذلك من أجل تأكد الخبير أن كل طرف يسعى لإثبات ادعاءاته وطلباته.

نظراً لأهمية تدوين أقوال الخصوم، فقد ألزم المشرع الخبير بضرورة القيام بهذا الإجراء، لكي يتمكن كل طرف من التعبير عن طلباته وموقفه من الخصومة، ولكي لا يتأثر الخبير وينحاز لأي طرف بالنظر إلى المعطيات المدونة في الملف. كما أن تدوين التصريحات من المسائل الإيجابية بالنسبة للخبير وحتى القاضي الذي سيتأكد من مواقف الخصوم من خلال تصريحاتهم، ومن جانب آخر سيتأكد من مدى وجود تناقض في التصريحات.

ب- عرض تحليلي: يتضمن وبالتفصيل الإجابة عن الأسئلة التي طرحها القاضي في منطوق الحكم وذلك بشكل مفصل عن طريق الإشارة إلى كل الوثائق المقدمة من الأطراف وتحليلها بأسلوب تقني محاسبي، مع القيام بمختلف العمليات الحسابية اللازمة من أجل الوصول إلى نتيجة، وخلال هذه المرحلة يقارن الخبير ويطابق بين مختلف المعاينات التي أجراها، ويقوم بعملية فرز للمعلومات التي يتم الأخذ بها وتلك التي ينبغي استبعادها⁽³⁾.

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 239.

- BOULEZ Jaques, Op.Cit. P. 168.

⁽¹⁾ MARGANNE Hugues, «la désignation de l'expert devant les juridictions de l'ordre judiciaire et devant les juridictions de l'ordre administratif », Actes du colloque sur la spécificité de l'expertise administrative au regard de l'expertise civile, Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, le 07/01/2004, P. 86.

⁽²⁾ RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P. 120.

⁽³⁾ كورغلي مقداد، مرجع سابق، ص. 46.

ما يميّز هذه المرحلة أنّه يجب على الخبير أن يعتمد على معارفه ومهارته من أجل التطرق بالتفصيل إلى كل النقاط والتساؤلات التي طرحها القاضي، بالإجابة عنها بطريقة تقنية بحتة ولا ينبغي على الخبير أن يُقحم نفسه في المسائل القانونية التي هي من اختصاص القاضي، لكي لا يقع في فخ المحامين⁽¹⁾، بمعنى لا ينبغي أن يعالج المأمورية حسب ادعاءات الأطراف والدخول في النقاش القانوني البعيد عن تخصصه بينما ينحصر دوره في جمع المعلومات الفنية التي تساعد القاضي على الفهم الشامل لعناصر القضية دون التطرق للمسائل القانونية التي هي من صميم عمل القاضي⁽²⁾.

ج- نتائج الخبرة (الخلاصة): يعتبر الخبير معاون للقاضي⁽³⁾، تنتهي علاقته مع ملف القضية بعد إيداع تقريره، فينبغي أن يكون تقريره مبني على تحليل الوثائق ومواقف الأطراف المتناظرة⁽⁴⁾، وأن ينجز مهمته بضمير مهني وموضوعية وحياد⁽⁵⁾، لكي يصل في الأخير إلى نتائج حول موضوع النزاع في جوانبه التقنية، عن طريق الإجابة على استفسارات القاضي دون أن يتعدى حدود ما طلبه القاضي⁽⁶⁾، وذلك من خلال التحليل والمناقشة التي قام بها أثناء العرض، وقد ألزم المشرع الخبير على إعداد خلاصة للمأمورية التي أنجزها، كما نصت عليه المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁷⁾.

تعتبر الخلاصة العمود الفقري لهذا التقرير، فمن خلالها يقدم الخبير بصفة مباشرة رأيه الفني في موضوع النزاع، الذي يوظفه القاضي أثناء الفصل في الدّعى، سواءً بالاعتماد عليه أو باستبعاده. فينبغي أن يكون موقف الخبير واضحاً أثناء تحرير التقرير وأن يبرّر الأساس الذي اعتمده للوصول إلى تلك النتيجة، لكي يتمكن القاضي من الاستلham بهذه النتائج⁽⁸⁾.

⁽¹⁾ **GARDON Didier**, « indépendance et autorité de l'expert », Actes du colloque sur l'expertise civile et procès équitable en Europe, Organisé par l'Institut Européen de l'Expertise et de l'Expert, l'Association Française des Docteurs en Droit et le Cercle France-Amériques à Paris, le 15 décembre 2009, P. 34.

⁽²⁾ راجع للمزيد:

- بوبشير محند أمقران، النظام القضائي الجزائري، مرجع سابق، ص. 223.

- **MOUGENOT Dominique**, « statut et fonction de l'expert », *Journal des tribunaux*, n°03, Larcier, 2007, P. 16.

⁽³⁾ Voir :

- **JACOB Jean – François**, « le statut de l'expert de justice », Déontologie et responsabilité de l'expert de justice, 5^{ème} colloque de la compagnie des experts près la cour d'appel de Reims, le 13 avril 2012, P.15.

- **CHAMOZZI François, GRELON Ander et MOUNIER Lise**, « les ingénieurs experts judiciaires (rapport final) », Recherche réalisée avec le soutien du GIP « mission de recherche droit et justice », Université de Caen, France, 2003, P. 96.

⁽⁴⁾ Voir pour plus de détails :

- **BOULEZ Jaques**, Op.Cit. P. 39.

- **PINCHON François**, Op.Cit. P. 336.

⁽⁵⁾ **DUPONCHELLE Bruno**, « la conduite de l'expertise de justice administrative la posture de l'expert », Op.Cit. P. 02.

⁽⁶⁾ **PASTOREL Jean- Paul**, Op.Cit. P. 96.

⁽⁷⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽⁸⁾ راجع للمزيد:

مع أنه، وفي الكثير من الحالات نجد أن الخبراء لا يبينون مواقفهم بصفة مباشرة ولا يجيبون على استفسارات القاضي، بسبب عدم تأكدهم من حقيقة موضوع النزاع أو رغبة منهم في التحيز لأحد أطراف الخصومة، وتكون خلاصتهم في هذه الحالة وكأنها تلخيص فقط لمحتوى التقرير دون تقديم موقف مباشر مثل هذه الحالات تؤثر سلباً على عملية الفصل في الخصومة بسبب عدم نجاح الخبير في تقديم رأي تقني لمساعدة القاضي⁽¹⁾.

ثانياً

البيانات التي هي من نتاج الممارسة القضائية

أ- ديباجة التقرير (المقدمة): يشير الخبير المحاسب في ديباجة التقرير إلى بعض المعلومات الأساسية المتعلقة بملف الدعوى بصفة عامة⁽²⁾، فينبغي على الخبير أن يشير بالتدرج إلى الوقائع التي جرت منذ تكليفه بالمأمورية لاسيما:

1- تحديد الجهة القضائية: أي الإشارة إلى الجهة القضائية والقسم التي أصدرت الحكم أو القرار موضوع الخبرة، لكي لا يكون هناك لبس خاصة أثناء إيداع تقرير الخبرة لدى نفس الجهة القضائية التي أمرت بها.

2- أطراف الدعوى: يقوم الخبير بتدوين أسماء الأطراف وهويتهم كما هو محدد في منطوق الحكم المتضمن انتدابه لإجراء الخبرة⁽³⁾، ويمنع على الخبير أن يدرج في التقرير أسماء الخصوم غير تلك الواردة في منطوق الحكم، كما لا ينبغي على الخبير أن يتعامل مع أي طرف إلا إذا تأكد بأنه خصم في الدعوى، بهدف

- محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، ط. 06، دار هومه، الجزائر، 2010، ص. 75.

- BOULEZ Jaques, Op.Cit. P. 39.

⁽¹⁾ يرى الأستاذ (BOULEZ Jaques) أن الخبير غير ملزم بأن يجيب بنعم أو لا، عن الأسئلة التي طرحها القاضي في منطوق المأمورية، بل ينبغي أن تكون إجاباته واضحة ودقيقة، راجع:

- BOULEZ Jaques, Op.Cit. P. 170.

⁽²⁾ تعتبر ديباجة التقرير من العناصر الشكلية الهامة في التقرير، رغم عدم إقرار المشرع على الإشارة إلى هذه الديباجة، لكن تبقى أساسية لتسهيل استيعاب ما جاء في التقرير من طرف القاضي، وتُطرح في هذا الإطار مسألة أساسية تتعلق بمصير التقرير الذي لا يحتوي على هذه المعلومات، هل يؤدي ذلك إلى بطلانه أو يمكن التغاضي عن هذه المسائل الشكلية؟ بالنسبة للأحكام الواردة في القانون الإجرائي لا نجد إشارة إلى هذه النقطة بصفة مباشرة، أمّا بالنسبة للمشرع الفرنسي فأقر بإمكانية تصحيح هذا الخلل عن طريق إضافة تقرير تكميلي يتضمن العناصر التي لم تُدرج في التقرير الأصلي، كما يمكن أن ينتج عن سهو الخبير إدراج الديباجة، بطلان التقرير عندما يكون هناك مساس خطير بالحق في الدفاع. راجع للمزيد:

- MOUGENOT Dominique, « point de la jurisprudence relative aux mesures d'instruction », Op.Cit. P. 241.

⁽³⁾ PINCHON François, Op.Cit. P. 334.

الحفاظ على سرية المهمة التي يقوم بها، وأيضا لتفادي الحصول على معلومات غير صحيحة قد تؤثر سلبا على عمل الخبير.

ما يميّز المنازعة الضريبية أنّها تتضمن طرفين أساسين لا أكثر، وهما المكلف بالضريبة ومديرية الضرائب، فيسهل على الخبير المحاسب التأكد من هوية الطرفين، وكما جرت عليه العادة يجب على ممثل إدارة الضرائب أن يقدم وكالة تفيد بأنّ المدير الولائي للضرائب قد كلّفه بتمثيل المديرية أمام الخبير وتقديم الملف المتعلق بالقضية ويجب على التساؤلات التي يطرحها الخبير المحاسب.

ب- تحديد الأتعاب: بعد انتهاء الخبير المحاسب من إنجاز المأمورية وقبل ختم التقرير يقوم بإرفاق تقريره بمحضر يتضمن بالتفصيل مختلف الأتعاب التي يستحقها مقابل المهمة التي أنجزها، والملاحظ بالعودة إلى التقارير التي يعدّها الخبراء أمام مختلف الجهات القضائية أنّهم يتعمدون في المبالغة أثناء تحديد هذه الأتعاب، ويعود سبب هذا التعمد أنّه جرت العادة أنّ رئيس الجهة القضائية أثناء الفصل في الأتعاب النهائية لا يتقيّد بالمبلغ الذي حدّده الخبير، وإنّما دائما يحدّده بمبلغ بأقل من المبلغ المقترح من طرف الخبير⁽¹⁾.

تعتبر الأتعاب التي يطلبها الخبير حق شخصي لهذا الأخير مقابل المهمة التي تكفل بإنجازها، في علاقته مع الجهة القضائية، أمّا أطراف الخصومة فلا يحق لهم مشاركة رئيس الجهة القضائية أثناء تصفية المبلغ الذي طلبه الخبير، لإعتبار أنّ هذا الأخير مساعد لمرفق القضاء ولا علاقة له مع أطراف الخصومة⁽²⁾.

هناك اختلاف في المصطلح المستعمل للتعبير عن مستحقات الخبير، فقد استعمل المشرّع في نص المادة 143 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مصطلح "الأتعاب"، في حين أنّ المرسوم التنفيذي المتعلق بشروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين استعمل مصطلح "مكافأة" للتعبير عن مبلغ الأتعاب التي يتحصل عليها الخبير، كما جاء ذلك في نص المادة 15 من نفس المرسوم، مع أنّ استعمال هذا المصطلح الثاني ربما هو الأدق بالنظر إلى علاقة الخبير بالجهة القضائية، فهو يتحصل على مكافأة يحدّد مقدارها بالنظر إلى طبيعة المأمورية وصعوبتها والمجهودات التي بذلها كما أقرته المادة 143 السابقة

⁽¹⁾ صرح أحد خبراء في المحاسبة أنّ القضاة لا يتقيدون تماما بالمبالغ التي يقترحها الخبراء، ويقسمون المبلغ المبين في الفاتورة على جزئين أو ثلاثة لاستخراج مبلغ الأتعاب، دون الأخذ بعين الاعتبار الجهد الذي يبذله الخبراء لإنجاز التقارير ومختلف الصعوبات التي تعترضهم في ذلك، وأكد أنّه لا يمكن للقاضي أن يقيّم المقدار الحقيقي الذي يستحقه الخبير، وأنّ هذا الإجحاف في حق الخبراء يؤثر سلبا على طريقة إنجاز التقارير:

- تصريح خبير في المحاسبة، "حصة عين على القانون والإنسان"، بث إذاعي لإذاعة الصومام الجهوية، حصة يوم 2019/03/27.

⁽²⁾ FRISON-ROCHE Marie- Anne, « la procédure de l'expertise », *Revue experts*, n° 24, paris, 1994, P. 89.

الذكر⁽¹⁾، أمّا استعمال مصطلح الأتعاب تفيد بأنّ هذه الأخيرة محدّدة بموجب نص تنظيمي دون إمكانية تعديلها، كما هو الأمر بالنسبة لأتعاب المحضر القضائي والموثق التي هي محدّدة مسبقاً في نصوص تنظيمية.

تتمّ عملية تقدير أتعاب الخبير من رئيس الجهة القضائية، الذي يتولى هذه العملية بموجب أمر قضائي يحدّد المبلغ الذي يستحقّه الخبير استناداً إلى المجهودات التي بذلها وطبيعة وتعمّد المهمة المنجزة لكنه لا يحدّد الطرف الذي يلتزم بدفع المبلغ ويترك ذلك لقاضي الموضوع الذي يحدد من هو الطرف أو الأطراف الذين يتحملون دفع كل الأتعاب المستحقة للخبير⁽²⁾، استناداً إلى طبيعة الحكم أو القرار الصادر واستناداً إلى مبدأ أنّ خاسر الدّعى هو من يتحمّل مختلف المصاريف القضائية⁽³⁾.

حسب نص المادة 139 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾، فإذا تبين للقاضي أنّ مبلغ التسبيق لا يكفي لتغطية أتعاب الخبير، فإنّه يحدّد مبلغ إضافي وفي حالة عدم إيداع المبلغ المحدّد، فإنّ الخبير يقوم مباشرة بإيداع تقريره ولا يواصل بقية المهام.

يُثير نص هذه المادة استغراب من موقف المشرّع الجزائري الذي ربط عملية إنجاز الخبرة بالجانب المالي المتعلق بأتعاب الخبير، هذا ما لا يستقيم مع مبدأ تحقيق العدالة ومنح الحقوق لأصحابها، لأنّ إنجاز تقرير الخبرة يعتبر من المهام النبيلة التي ينبغي أن تُمارس بكل صدق وأمانة وبعيداً على الأوضاع المادية التي تأتي بعد إتمام المأمورية، فكيف للمشرّع أن يُقيّد عملية إنجاز المهمة بدفع الأتعاب الإضافية، والقول بأنّ عدم تسديد ما طلبه الخبير يؤدي إلى عدم مواصلة الإجراءات، خاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار فكرة أنّ المتقاضي قد لا يعلم بهذه الآثار المترتبة عن عدم دفع المبلغ المطلوب، ممّا قد يؤدي إلى تضييع الحقّ الموضوعي الذي يطالب به رافع الدّعى.

ما يميّز الأتعاب التي يطلبها خبراء محاسبة، أنّها مُبالغ فيها في الكثير من الحالات⁽⁵⁾، ممّا يجعل رئيس الجهة القضائية ينقصها إلى الحد المعقول⁽¹⁾، وسبب هذه المبالغة في تحديد الأتعاب مردّه تعمّد العمليات

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) DUPONCHELLE Bruno, « la reforme de l'expertise devant les juridictions administratives », Op.Cit. P. 03.

(3) هناك اختلاف فقهي بين فقهاء القانون في بلجيكا حول تحديد الخصم الذي يتحمّل أتعاب الخبير، فهناك من يرى أنّ المدعي هو الذي يتحملها، ومن يرى بأنّ الخصم الذي يطلب تعيين خبير هو من يتحمّل هذه الأتعاب، أو يتحملها خاسر الدّعى. راجع:

- MOUGENOT Dominique, « point de la jurisprudence relative aux mesures d'instruction », Op.Cit. P. 247.

(4) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(5) ينبغي الإشارة إلى أنّ أتعاب خبراء المحاسبة تفوق أتعاب الخبراء مختلف التخصصات الأخرى. وأحسن مثال بالنسبة لخبراء المحاسبة في فرنسا نجد أنّ الحد الأدنى للمبلغ الذي يطلبه هؤلاء الخبراء هو 4000 أورو، على عكس التخصصات الأخرى التي يتراوح مقدارها من 1000 إلى 2000 أورو. راجع:

الحسابية المتعلقة بالضريبة وبمختلف المجالات المالية، كما يعتمد خبراء المحاسبة في تحديد أتعابهم استناداً إلى قائمة الأتعاب التي وضعتها الجمعية الوطنية للخبراء القضائيين في التخصصات المالية والتجارية والمحاسبة.

بتفصّل قائمة هذه الأتعاب كما وردت في المنشور، يظهر نوع من المبالغة في تحديد المستحقات التي يطلبها الخبير المحاسب، وأحسن مثال نلاحظه في هذا المنشور أنّ مراجعة محاسبة الضرائب سنوياً يقدر مبلغ الأتعاب ما بين 50.000.00 إلى 100.000.00، أنّ الاستدعاء والانتظار بالمكتب لمرة واحدة يحدّد المبلغ من 2000.00 إلى 4000.00⁽²⁾، هذه الأمثلة تفيد مبالغة خبراء المحاسبة في طلب الأتعاب، على خلاف بعض التخصصات الأخرى⁽³⁾.

مع أنّ هذا التحديد لا يعني أنّ رئيس الجهة القضائية ملزم بالتقيّد به، وإلاّ ما الفائدة من إجراء تصفية الأتعاب، فرئيس الجهة القضائية يراعي عدّة معايير لتحديد مبلغ الأتعاب التي يستحقها الخبير⁽⁴⁾ لاسيما الجهد الذي بذله الخبير، وعدم المبالغة في المساس بمالية أطراف الخصومة، لاسيما المكلف بالضريبة الذي يلجأ إلى القضاء من أجل الإنقاذ من مبالغ الضريبة المفروضة عليه.

بالعودة إلى المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁵⁾، لا نجد أنّ المشرّع قد منح للخبير الحقّ في الاعتراض على الأمر القضائي المتضمن تحديد أتعابه⁽⁶⁾، كما أنّ هذه المادة في فقرتها التاسعة استعملت الإحالة إلى تطبيق الأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص مختلف

- RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P.172.

⁽¹⁾ ما يميز طريقة تحديد الأتعاب في التشريع الفرنسي أنّ هناك توافق كبير بين المبلغ الذي يطلبه الخبير والمبلغ الذي يصادق عليه القاضي وثبت أنّ 98.5 % من الأتعاب يصادق عليها الجهة القضائية كما طلبها الخبير، هذا ما يفيد الدقة التي تسير عليها عملية إنجاز الخبرة في فرنسا، فالخبير لا يبالغ أثناء طلب مستحقاته والقاضي لا يتعسف في تعديلها بطريقة يمس بمصالح الخبير، راجع للمزيد:

- ARNAULT (S) et KRIEF (P), « le cout des expertises », Ministère de la justice (SDED), France, Avril 2013, p. 11.

⁽²⁾ منشور يتضمن قائمة الأسعار المحددة لإنجاز خبرات قضائية في التخصصات المالية والتجارية والمحاسبة، الصادر عن الجمعية الوطنية للخبراء القضائيين في 2005/01/10.

⁽³⁾ تعتبر الخبرات المتبعة بالمنازعات المالية والمحاسبة والوراثة أكثر تكلفة من الخبرات المتعلقة بالمجالات الأخرى حتى الطبية منها، راجع:

- ARNAULT (S) et KRIEF (P), Op.Cit. P. 47.

⁽⁴⁾ MOUGENOT Dominique, « la procédure d'expertise judiciaire en matière civile : Bilan de neuf années d'application de la loi 2007 », Op. Cit. P. 92.

⁽⁵⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽⁶⁾ قبل تعديل المادة 86 بموجب قانون المالية لسنة 2017 بموجب المادة 50 منه، كان المشرّع قد منح حق الاعتراض على الأتعاب بعد تصفيته من طرف الجهة القضائية، وذلك خلال ثلاثة أيام، وتفصل فيها المحكمة بغرفة مشورة كما جاء ذلك في نص المادة 9/86 من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديل 2017، أمّا بعد هذا التعديل فقرّر المشرّع الإحالة إلى الأحكام العامة، رغم عدم وجود مبرر لهذا الإلغاء.

الأحكام المتعلقة بالتكفل بأتعاب الخبير⁽¹⁾، وحتى هذا القانون لم يُقرّ بحق الخبير في الاعتراض، على خلاف ما نجده في القوانين المقارنة لاسيما القانون المصري الذي منح للخبير أجل ثمانية أيام للاعتراض على الأمر القضائي المتضمن تحديد أتعابه⁽²⁾.

يملك رئيس الجهة القضائية السلطة الواسعة في تحديد المبلغ الحقيقي الذي يستحقه الخبير مقابل الخدمة التي أنجزها ويراعي في ذلك طبيعة الخدمة المنجزة والمساعي التي بذلها الخبير ومدى إنجازه للخبرة في الآجال المحددة له⁽³⁾، وبعد المصادقة على جدول الأتعاب يحق للخصم الذي ألزمه الحكم القضائي بتسديد الأتعاب أن يقوم بسحب تقرير الخبرة بعد دفع المبلغ المحدد⁽⁴⁾، لكن التحديد النهائي للخصم الذي يتحمل كل المصاريف سواء أتعاب الخبير أو المصاريف القضائية الأخرى يكون بعد الفصل في دعوى الرجوع، ويتحمل كل هذه المصاريف خاسر الدّعى كأصل عام، وذلك بعد إجراء تصفية المصاريف القضائية⁽⁵⁾، كما هو منصوص عليه في المواد من 417 إلى 422 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁽¹⁾ نصت المادة 9/86 من قانون الإجراءات الجنائية على " طرق التكفل بأتعاب الخبير هي تلك المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية".

⁽²⁾ حتمل أيمن محمد علي، مرجع سابق، ص. 103.

⁽³⁾ رغم إقرار المشرع الجزائري في نص المادة 143 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنّ تحديد أتعاب الخبير يقاس على أساس جودة الخدمة المنجزة والمساعي التي بذلها الخبير لإعداد تقريره، إلّا أنّ هذه المعايير يبدو أنّها غير كافية لاعتبارها مقياس لتحديد الأتعاب، على أساس أنّه يصعب على رئيس الجهة القضائية تفحص تقرير الخبرة والقول إن تمّ إنجازه على أحسن وجه، لأنّ إقرار ذلك يعود للقاضي الذي تفحص ملف الدّعى وأمر بالخبرة، فهو الذي له الدراية بموضوع النزاع ومدى اجتهاد الخبير في إعداد تقرير وافي ودقيق حول المسائل التقنية المطلوبة منه، أمّا رئيس الجهة القضائية فأكد أنّ دوره إداري فقط -إن صحّ التعبير-، لأنّه يصادق على هذه الأتعاب التي اقترحها الخبير دون إمكانية الخوض في موضوع النزاع، فكان على المشرع الجزائري أن يصدر مرسوم يتضمن كيفية تحديد هذه الأتعاب بدقة استناد إلى معايير تقنية وحسابية تطبق على جميع الخبرات التي ينجزها الخبراء، كما هو الشأن مثلاً بالنسبة لمهنيي الوثائق والمحضر القضائي فهناك مراسيم وتنظيمات تحدّد بدقة مختلف الأتعاب التي تدفع مقابل الخدمات المنجزة، وهذا لتفادي تلاعب بعض الخبراء بهذا الجانب وطلب مبالغ معتبرة الأمر الذي سيؤثر سلباً على أطراف الخصومة.

⁽⁴⁾ أقر المشرع الفرنسي بشرط آخر فيما يخص أتعاب الخبير ولا نجد له تطبيق في القانون الجزائري، الذي مفاده، أنّه يمكن للقاضي أن يقرر تعديل مبلغ الأتعاب وإنقصاه، يتم إبلاغ الأطراف بقيمة الأتعاب التي طلبها الخبير، ويكون لكل طرف الحق في الاعتراض على المبلغ الذي اقترحه الخبير وهذه القاعدة لا نجد لها تطبيق في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رغم أهميتها في حماية حقوق المتقاضين ضد تعسف الخبراء في الكثير من الحالات بطلبهم لمبالغ خيالية رغم بساطة المهمة الموكلة إليهم. راجع للمزيد حول موقف المشرع الفرنسي حول هذه المسألة:

- OUDOT Melina Douchy, Op.Cit. P. 247.

⁽⁵⁾ يرى الأستاذ الدكتور (بوبشير محند أمقران)، أنّه بمجرد تكريس الدولة الجزائرية للتوجه الليبرالي نتج عنه تضخيم للمصاريف القضائية الأمر الذي جعل المواطنون يحجمون عن التقاضي ويتنازلون عن حقوقهم. راجع:

- بوبشير محند أمقران، "إجراءات التقاضي أو إجراءات لعرقلة التقاضي"، مرجع سابق، ص. 41.

وقد منعت المادة 15 من المرسوم التنفيذي 95-310 على الخبير أن يتقاضى أتعابه مباشرة من أحد أطراف الدَّعوى، لأنَّ ذلك سيؤثر على مصداقية التقرير الذي يعده. كما اعتبر المشرع في نص المادة 140 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنَّ قيام الخبير بقبول وتلقي الأتعاب من الخصوم يكون سببا لشطب اسمه من قائمة الخبراء ويؤدي ذلك إلى بطلان الخبرة.

ج- الملاحق: ينبغي على الخبير القضائي في المحاسبة أن يرفق تقريره بالوثائق التي تحصل عليها سواء من الخصوم أو مختلف الجهات⁽¹⁾، والتي يرى أنَّها مهمَّة ووظفها أثناء مناقشة تقريره، سواء تلك المستندات المقدمة له من طرف المكلف أو الإدارة الضريبية، أو تلك التي تحصل عليها من جهات إدارية أخرى في إطار مهامه. مع أنَّ الواقع أثبت أنَّ هناك من الخبراء الذين لا يسعون للبحث عن المستندات الضرورية لإعداد تقاريرهم، وفي حالات نجد أنَّ البعض من الخبراء يتناسون أو يتعمدون عدم مناقشة بعض الوثائق وإرفاقها بملف التقرير.

ثالثا

عدد التقارير

نظراً لتعدد موضوع المنازعة الضريبية، فقد يتمَّ الانتقال من نظام أحادية الخبرة إلى نظام تعدد الخبراء، كما أقرَّه المشرع الضريبي في نص المادة 86 فقرة السابعة من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، عن طريق إمكانية ندب ثلاثة خبراء من أجل إنجاز المأمورية، وقد منح المشرع الخيار للخبراء المعيّنين فيما يخص كيفية إنجاز الخبرة، سواء باتفاق الخبراء الثلاثة على إعداد تقرير واحد يتضمن ما توصلوا إليه، أو إنجاز تقارير منفردة في حالة اختلاف مواقفهم حول النتيجة التي توصل إليها كل خبير.

أخذ المشرع الجزائري فكرة الخبرة الثلاثية من القانون الفرنسي، الذي كان السَّابق إلى إقرار هذا الإجراء في قانون الضرائب الفرنسي، كما أكد مجلس الدَّولة الفرنسي هذه القاعدة في قراره رقم 24 الصادر في 14 أكتوبر 1991، إلَّا أنَّ هناك اختلاف فيما يخص دور الخبراء الثلاثة في إعداد التقرير بالنسبة للقضاء الإداري والعادي، فرغم مشاركتهم في مجريات الخبرة الضريبية، فإنَّ التقرير النهائي يعده الخبير المعين من طرف الجهة القضائية، ولا يشارك فيه الخبراء الآخرون، لكونهم مختارين من أطراف الخصومة⁽³⁾.

⁽¹⁾ ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P.241.

⁽²⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽³⁾ Voir pour plus de détails:

أما بالنسبة للقضاء العادي، فقد أقر المشرع الفرنسي بإمكانية انتداب أكثر من خبير واحد، ففي حالة ما إذا توصل كل الخبراء إلى نفس النتائج يعدون نفس التقرير، أما في حالة الاختلاف في وجهات نظرهم فيقوم كل واحد بإعداد تقرير خاص به، حسب ما توصل إليه⁽¹⁾، ونفس الفكرة أخذ بها المشرع المصري في المادة 150 من قانون الإثبات⁽²⁾.

ما يمكن الإشارة إليه، أن المشرع الجزائري ومن خلال ما جاء في نص المادة 86 السابقة الذكر⁽³⁾، اعترف ولو بصفة ضمنية باحتمال عدم توصل الخبراء الثلاثة لنفس النتيجة، هذا ما يفيد صعوبة وتعدد العمليات الحسابية المتعلقة بفرض الضريبة من جهة، ويفيد من جهة أخرى أنه في حالة اختلاف الخبراء حول النتيجة، فإن ذلك سيصعب على القاضي عملية الفصل في الدعوى الضريبية عندما يجد أمامه ثلاثة تقارير مختلفة بالإضافة إلى محضر ممثل إدارة الضرائب، فكيف سيتعامل القاضي مع هذه التقارير؟ وما هو المعيار الذي سيأخذه من أجل تفضيل إحدى هذه التقارير أو رفضها؟.

فكان على المشرع أن يلزم الخبراء المعينين بضرورة العمل الجماعي من أجل إنجاز تقرير في المستوى للامام بكل الإشكالات المطروحة، عوض السماح لكل خبير بإنجاز تقريره بالطريقة التي يريدها، ذلك ما سيؤثر على مصالح الأطراف المتخاصمة ويجعل القاضي يتردد في الأخذ بإحدى هذه التقارير، كما يمكن إتباع طريقة أخرى عندما يكون موضوع النزاع معقد وفيه الكثير من المسائل، عن طريق تعيين أكثر من خبير واحد، مع تقسيم المهام بين هؤلاء، فكل خبير يتكفل بإنجاز جزء من المأمورية لربح الوقت وتفاذي اصطدام آراء الخبراء.

هذه الخاصية المتعلقة بمنح الخيار للخبراء بإعداد تقرير واحد أو تقارير مختلفة لا نجد لها تطبيق مباشر في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رغم أنه القاعدة العامة في الإجراءات، فقد أقرت المادة 126 من نفس القانون⁽⁴⁾ بإمكانية اللجوء للخبرة الثنائية عن طريق انتداب خبيرين أو أكثر حول نفس

- VOULET Jaques, Op.Cit. P. 02.

- LEFEBRE Renaud, Op. Cit. P. 23

⁽¹⁾ art.282 du Code de Procédure Civile français, Op. Cit. **Pour plus de détails voir, PINCHON François**, Op.Cit. P. 337.

⁽²⁾ قانون رقم 25، لسنة 1968، يتضمن إصدار قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، معدل بالقانون رقم 23 لسنة 1993، والقانون رقم 17 لسنة 1999، [متوفر على الموقع].

<http://www.e-lawyerassistance.com/LegislationsPDF/Egypt/EvidenceLawInCivilAndCmercialProceedingsAr.pdf>

(تمّ الاطلاع عليه بتاريخ 2018/02/14). راجع أيضا: أبو السعود رمضان، مرجع سابق، ص. 190.

⁽³⁾ قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق.

⁽⁴⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

الخصومة، إلا أنَّ المشرع في نص المادة 127 من نفس القانون أشار إلى أنَّ مهما كان عدد الخبراء المعيّنين فإنهم يقومون بأعمال الخبرة معا وينجزون تقرير واحد، حتى في حالة اختلاف مواقفهم، ويقوم كل خبير بتسبيب موقفه، لكن دائما في نفس الوثيقة المتضمنة تقرير الخبرة.

وقد أكد الاجتهاد القضائي الجزائري هذا المبدأ في إحدى قراراته أين أبطل القرار المطعون فيه بسبب قيام الخبيرين المعيّنين في نفس الحكم بإعداد تقارير منفردة، واستندت المحكمة العليا في قرارها هذا إلى نص المادة 127 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تلح على إنجاز تقرير واحد رغم تعدد الخبراء وتمَّ إبطال القرار الذي خالف نص هذه المادة⁽¹⁾، عكس ما نجده في التشريع الضريبي الذي أقرب إمكانية إعداد تقارير منفردة في حالة عدم التوصل لنفس النتائج.

الفرع الثاني

مميزات تقرير الخبرة الضريبية

يعتبر تقرير الخبرة الورقة الراجعة لصالح أحد أطراف الخصومة، التي من خلالها يتمكّن من إثبات صحّة ما يدّعيه بأسلوب تقني وعلمي، لا يمكن دحض ما ورد فيه إلا من طرف مختصين في نفس العلم هذا ما يجعل القضاة يحرصون على مدى تحكّم الخبير في إنجاز تقريره بطريقة دقيقة دون شوبهات، سواء من الناحية الشكلية أو من مضمون التقرير.

فينبغي على الخبير المحاسب أثناء إنجاز المهمة أن يراعي بالإضافة إلى المظهر الخارجي للتقرير، بعض السمات الأساسية التي تتعلق بمضمون التقرير، بهدف حماية حقوق الأطراف أثناء إنجاز التقرير عن طريق احترام عدّة مبادئ أهمها شخصية العمل (أولا)، السرية والوضوح أثناء إعداد تقريره (ثانيا)، وأن تتجلى من خلال مضمونه السمة التنازعية لأطراف الخصومة (ثالثا).

أولا

الطابع الشخصي

يلتزم الخبير القضائي بإنجاز المهمة المحددة في الحكم الذي أمر بإنتدابه ولا يجوز له أن يعهد بها أو بجزء منها لغيره، وإلاّ يعتبر قد فوضى السّلطة التي تلقاها من المحكمة لشخص آخر لم تختره لأداء المأمورية⁽²⁾.

⁽¹⁾ قرار المحكمة العليا (الغرفة التجارية والبحرية)، ملف رقم 0883124، الصادر بتاريخ: 2014/01/09، مجلة المحكمة العليا، العدد الأول 2014، ص. 220-223.

⁽²⁾ محمود جمال الدين زكي، مرجع سابق، ص. 141.

حرص المشرع الجزائري أثناء تبيان كيفية إنجاز الخبرة على ضرورة قيام الخبير بالمأمورية بنفسه وعدم إشراك أي شخص آخر أثناء إنجاز هذه المهمة، بالنظر إلى الاعتبار الخاص في الخبير المعين من طرف الجهة القضائية، فقد ألح القانون المنظم للمهنة على ضرورة إنجاز المأمورية من طرف الخبير المعين دون إمكانية التنازل عن هذه المهام لشخص آخر مهما كانت علاقته به، وجاء في نص المادة 12 الفقرة الثانية من المرسوم المنظم للمهنة⁽¹⁾ "... ويمنع على الخبير القضائي أن يكلف غيره بمهمة أسندت إليه، ويتعين عليه في جميع الحالات أن يحفظ سر ما أطلع عليه".

فمن خلال ما جاء في نص المادة، يظهر تأكيد المشرع على الطابع الشخصي لإجراء الخبرة، ومبرر ذلك أن عملية اختيار الخبير الذي يقوم بالمأمورية لها اعتبار خاص، بالنظر إلى مهارات الخبير وتخصصه، وثقة القاضي في أعماله، وبالنظر أيضا إلى طبيعة المهمة التي يقوم بها الخبير وتأثيرها على مصير الخصومة القضائية، كما أن اشتراط تأدية اليمين القانونية من طرف الخبير يفيد أنه الوحيد الذي يتكفل بإنجاز التقرير لكي تكون لأعماله المصادقية⁽²⁾.

رغم أن الواقع العملي عكس ما هو مقرر قانونا، فأغلبية الخبراء سواء في تخصص المحاسبة أو في تخصصات أخرى، لا يحترمون الطابع الشخصي للمأمورية، ويلجؤون إلى مساعدتهم من أجل القيام بمختلف الإجراءات والتحليلات والنتائج النهائية، إلا ما يتعلق بالانتقال إلى مكان النزاع الذي يقوم به الخبير شخصيا لكن بحضور مساعده الذي يسجل كل الوقائع والأعمال التي تتم أثناء الانتقال⁽³⁾. الملاحظ أيضا من الناحية الميدانية أن مساعدي الخبراء هم الذين يقررون ما ينبغي القيام به ويتكفلون باستدعاء الأطراف وتلقي أقوالهم، حتى أنهم يتناقشون مع الخصوم الوثائق المقدمة، فهناك الكثير من الخبراء الذين لا يمكن مصادفتهم حتى في مكاتبتهم، ويتفادون استقبال الخصوم والاهتمام بمسائل أخرى في إطار مهامهم العادية.

فالواقع العملي أثبت أن الخبير المحاسب وكغيره من الخبراء لا يهتمون كثيراً بالملفات التي تحال عليهم في إطار المنازعات القضائية ويفضلون القيام بالأعمال الأخرى التي تُدر عليهم أرباح معتبرة، على خلاف الملفات المتعلقة بالخبرة القضائية، التي وللأسف يعتبرونها تضييع للوقت، بدليل أنهم لا ينجزون المأمورية إلا بعد مرور مدة زمنية معتبرة.

(1) مرسوم تنفيذي رقم 310-95، مرجع سابق.

(2) يترتب على اشتراط الطابع الشخصي للخبرة أنها تؤكد الحرية الممنوحة للخبير أثناء إنجاز المهمة، وينتج عن هذا أن هذا الأخير يتحمل أيضا بصفة شخصية نتائج إخلاله بأخلاقيات المهنة. راجع للمزيد:

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 77.

(3) أقرت محكمة النقض الفرنسية ببطالان تقرير الخبرة الذي لا ينجزه الخبير شخصيا في قرارها الصادر بتاريخ 2008/11/26. أشار للقرار:

- محساس سفيان، مرجع سابق، ص. 49.

يتمثل السبب في عدم احترام الخبراء للطابع الشخصي أثناء إنجاز تقاريرهم في غياب الرقابة على هؤلاء الخبراء من طرف الجهات القضائية التي لا تتدخل لاتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم، هذا ما ساهم أكثر في مبالغة الخبراء وعدم اهتمامهم بالمهام المحددة لهم من طرف القضاء، ويؤدي إلى احتمال الحكم ببطلان تقرير الخبرة برمته⁽¹⁾.

ثانيا

السرية والوضوح

أ- السرية: تتميز مختلف إجراءات التحقيق بطابع السرية الذي يعتبر من الحقوق التي يتمتع بها المتقاضي أثناء الخصومة القضائية⁽²⁾، فيجب على الخبير أثناء إعداد تقرير الخبرة موضوع الطلب أن يحترم ما تضمنه التقرير من وقائع ومعلومات متعلقة بأسرار الأشخاص وأن يسعى فقط للحصول على المعلومات التي يحتاجها دون إفشاء الأسرار الخاصة⁽³⁾، وهذا المبدأ يتماشى ويتوافق مع فكرة الطابع الشخصي للخبرة، لأن إنجازها من طرف الخبير بصفة شخصية يعني ذلك التقليل من احتمال إفشاء أسرار المتقاضين⁽⁴⁾، فكلما احترم الخبير المحاسب مبدأ الشخصية ساهم ذلك إيجابا في الحفاظ على السرية⁽⁵⁾.

يتجلى مبدأ السرية من الناحية الإجرائية، من خلال التزام الخبير المحاسب بإيداع تقريره بصفة شخصية ومباشرة أمام كتابة ضبط الجهة القضائية، وعدم إعلام الخصوم بمضمون التقرير ونتائجه⁽⁶⁾ إلا بعد قيام الخصم المعني بدفع مصاريف الخبرة من استخراج نسخة من التقرير المودع لدى كتابة الضبط من أجل السماح لكل طرف بمناقشة مضمونه.

(1) PASTOREL Jean- Paul, Op.Cit. P. 61.

(2) VINCENT Vigneau, « conditions de mise en œuvre des mesures d'instruction en matière civile », Actes du colloque de l'association française de droit de l'informatique et de la télématique, Paris, le 26 octobre 2012, P. 05.

(3) FAVRD Karine, LOBE Madeleine et JEAN PAUL Markkus, Op.Cit. P. 193.

(4) يتحدد المقصود بالسر المني بمعنيين، الأول يتعلق بضرورة مراعاة السرية التامة أثناء معالجة المعلومات والوثائق المتعلقة بالمكلف بالضريبة وعدم إفشاء أسرارها التي اطلع عليها الخبير في إطار مهمته، والمعنى الثاني يفيد عدم إعطاء هذه المعلومات للغير إلا في الحالات التي يجيزها القانون، راجع:- شيعاوي وفاء، "الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة"، مرجع سابق، ص.291.

(5) حرص القضاء الفرنسي على الاحترام الصارم لمبدأ السرية ورفض في بعض قراراته انتداب خبير عندما ثبت أن تعيين خبير سيؤدي إلى إفشاء أسرار الخصم الآخر، راجع للمزيد:

- VINCENT Vigneau, Op.Cit. P. 05.

(6) الشنيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 217.

رغم أنَّ الواقع أثبت أنَّ إيداع تقرير الخبرة أمام كتابة ضبط الجهة القضائية لا يقوم به الخبير بصفة شخصية، وإنَّما يرسل أحد مساعديه من أجل إيداع التقرير، هذا ما يفيد أنَّ الخبير لا يحترم مبدأ السرية، وحتى الجهة القضائية لا تهتم بهذه المسألة بدليل أنَّها تقبل التقرير الذي لا يودعه الخبير بصفة شخصية.

ب- الوضوح: من السمات الأساسية التي ينبغي أن تصبغ تقرير الخبير القضائي، هو وضوح مضمونه وسهولة فهم النتائج التي توصل إليها الخبير⁽¹⁾، بغض النظر عن مدى اقتناع القاضي بهذه النتائج فالمتعارف عليه قضائياً أنَّ وضوح تقرير الخبرة مهما تضمن من نتائج يفيد أنَّ الخبير قد نجح في إنجاز المأمورية، وبذل جهداً من أجل ذلك، هذا ما يهم القاضي ويساعده للفصل في الخصومة بكل سهولة.

لميزة الوضوح أهمية خاصة بالنسبة للمسائل التقنية التي يُعالجها الخبير كما أمر بذلك، فكلما تمكّن الخبير من تحليل المسائل التقنية بشكل أدق، كلما ساهم ذلك في إنارة الطريق أمام القاضي الذي سيفصل في الدّعى⁽²⁾، للحاجة الملحة لهذا الأخير لاستيعاب المسائل التقنية التي تعترض الخصومة الضريبية، عن طريق تبسيطها من طرف الخبير باستعمال أسلوب سهل وعبارات واضحة⁽³⁾، مع الاعتماد على طريقة الاختصار أثناء كتابة التقرير لتفادي المعلومات غير المفيدة في الملف.

تتجلى أهمية وضوح تقرير الخبير أكثر من خلال طريقة تحليله وأسلوب الكتابة، ومدى استعمال المصطلحات القانونية لتسهيل المهمة على القاضي، فقد ثبت في الكثير من الحالات أنَّ الخبراء يعانون من مشكل اللغة باعتبار أنَّ تكوينهم يتم باللغة الفرنسية، ممّا يصعب عليهم فهم حتى مضمون الحكم القضائي الذي انتدبهم لإنجاز المأمورية، والملاحظ عملياً أنَّ الخبراء يوظفون مساعدين لهم تكوين قانوني من أجل تمكنهم من ترجمة مضمون الحكم وإعداد تقرير بمصطلحات مفهومة بالنسبة للقاضي.

كما تظهر أهمية إعداد تقرير واضح، أنّه يزيل الشك في مدى مصداقية النتيجة التي توصل إليها الخبير، عندما تكون نتائجه واضحة ودقيقة⁽⁴⁾، لاسيما بالنسبة للجوانب التقنية التي يوصلها للقاضي

⁽¹⁾ الأصل أنَّ تقرير الخبرة يكون مكتوب، يتضمن كل المعلومات التي يحتاجها القاضي، لكن هناك حالات يمكن تقديم معلومات شفاهة في الجلسة بطلب من القاضي الذي يقوم بتدوين المعلومات التي قدمها الخبير في محضر رسمي، راجع:

- BOULEZ Jaques, Op.Cit. P. 168.

- PINCHON François, Op.Cit. P. 337.

⁽²⁾ ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 69.

⁽³⁾ الشنيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 213.

⁽⁴⁾ BOUVIER Michel, Op. Cit. P. 220.

دون أن يحل محله أو يجيب عن المسائل القانونية التي هي ليست من اختصاصه، لأنَّ خروج الخبير عن المجال المحدّد له في منطوق الحكم يفيد الشك في نية هذا الأخير وفي مصداقية تقريره⁽¹⁾.

أمّا في حالة عدم وضوح تقرير الخبرة، فهذا دليل يفيد عدم اهتمام الخبير بإنجاز المهمة بإتقان وموضوعية، ويجعل التقرير عرضة للإلغاء من طرف القاضي⁽²⁾، عندما يجد خلل وغموض يفيد عدم صحّة ما توصّل إليه من نتائج، وقد ثبت واقعيًا أن الخبراء ينجزون تقاريرهم بصفة موجزة وسطحية دون التوغل للبحث عن حقيقة المسائل الضريبية⁽³⁾.

ثالثا

الطابع الوجاهي

يلتزم الخبير أثناء إعداد خبرته بالمأمورية كما حدّدها له القاضي، عن طريق الإجابة على التساؤلات المطروحة من طرف هذا الأخير بأسلوب علمي وتقني وليس قانوني، عملا بمبدأ أنَّ الخبير لا ينوب القاضي في ممارسة مهامه، وإنّما يساعده في بعض الجوانب التي لا يتفقه فيها، مع احترام مبدأ الوجاهية⁽⁴⁾، على هذا الأساس يعتبر الخبير مُنشط إيجابي لتعارض مواقف الخصوم، فهو ليس بمُحقق ولا بمُحكّم⁽⁵⁾.

إلا أنَّ اكتفاء الخبير المحاسب بسرد وتحليل المسائل التقنية بطريقة جامدة لا تنفع القاضي ولا تساعد للوصول لحل عادل للمنازعة الضريبية، بل ينبغي على الخبير أن يشارك في تبيان وجه الإشكال المتعارض فيه من أطراف الخصومة، ليس بطريقة قانونية وإنّما بطريقة علمية وتقنية، فقد ظهرت مؤخراً فكرة مهمّة لدى الفقه والتي تمّ تكريسها في النصوص القانونية لبعض التشريعات، كما هو الأمر بالنسبة للمشرّع الفرنسي، الذي ركز على هذه النقطة المتمثلة في ضرورة إشراك الخبير في مناقشة التناقض المثار في الملف، من أجل تفعيل دوره، الذي ينبغي أن يناقش التعارض التقني للملف القضائي المحال عليه⁽⁶⁾.

(1) محمود توفيق اسكندر، مرجع سابق، ص. 67.

(2) RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op. Cit. P. 164.

(3) DENIDENI Yahia, « le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien », Op.Cit. P.13.

(4) يعتبر مبدأ الوجاهية من أهم مبادئ التقاضي ليس فقط في إجراءات الخبرة وإنّما في مختلف إجراءات التقاضي. للمزيد حول أهمية هذا المبدأ راجع:

- FETTWEIS Albert, « à propos du caractère contradictoire de l'expertise pénale » in l'expertise, presses de l'université Saint- Louis, Bruxelles, 1994, P.P. 83- 104.

(5) MARGANNE Hugues, Op.Cit. P. 85.

(6) Voir : - Arrêt Montrovanelli c/ France du 17 février 1997, cité par : - BAYLE Marcel, Op.Cit.

أكثر من ذلك، ينبغي على الخبير في بعض الحالات الاستعانة بالنصوص القانونية من أجل إعمال المعلومات التقنية التي جمعها، على أساس أن عدم إلمام الخبير واستعمال بعض القوانين سيؤثر سلباً على النتائج التي يتوصل إليها، فلا يمكن للخبير المحاسب أن يحدّد مبلغ الضريبة الواجبة الدّفع إن لم يطلّع على القوانين الضريبية التي على أساسها تمّ احتساب مبلغ الضريبة⁽¹⁾.

كما ينبغي على الخبير المحاسب أن يمنح الحق للأطراف لمناقشة موافقهم وإجراء مواجهة بينهم لفك التعارض مع السماح لكل طرف بإحضار مستشار من إختياره ليتمكن من الدّفاع عنه وتبريره مطالبه من الناحية التقنية⁽²⁾، وقد أكّد مجلس الدولة على ضرورة احترام الخبير لمبدأ الوجاهية عن طريق إلزامه باستدعاء الأطراف وأنّ عدم استدعائهم يعتبر مساس بهذا المبدأ⁽³⁾، ونفس المبدأ أخذ به القضاء الفرنسي الذي أقرّ في عدّة مناسبات بطلان تقرير الخبرة الذي لم يحترم فيه الخبير مبدأ الوجاهية⁽⁴⁾.

يتمثل الأثر القانوني من الحرص القضائي على احترام مبدأ الوجاهية في عدم إمكانية الاحتجاج بما ورد في تقرير الخبرة إلّا بالنسبة للأطراف الذين حضروا مجريات الخبرة أو تمّ استدعائهم قانوناً ولم يحضروا بإرادتهم، فلا يمكن الاحتجاج بما جاء في تقرير الخبرة على الغير الذي لم يكن طرفاً في الدّعى⁽⁵⁾.

يمكن القول في الأخير أنّه مهما اهتم المشرّع وحتى القضاء بالشكليات الواجب توفرها في تقرير الخبرة إلّا أنّ المظهر الخارجي للتقرير رغم ضروريته، فإنّه لا يقل أهمية عن القيمة العلمية التي يتضمنها محتوى التقرير، إذا تمكن الخبير من الإلمام بكل الجوانب التقنية المعروضة عليه للتحليل وإيصالها إلى القاضي.

P. 66.

- **VALLET Bernard**, « la déontologie de l'expert judiciaire », Actes du 5^{ème} Colloque sur la déontologie et responsabilité de l'expert de justice, Organisé par la compagnie des experts près la cour d'appel de Reims, le 13 avril 2012, P. 02.

- **MOUGENOT Dominique**, « point de la jurisprudence relative aux mesures d'instruction », Op.Cit. P. 225.

- **LAHLOU Nada**, Op.Cit. P. 95.

⁽¹⁾ أحسن مثال يمكن تقديمه لتدعيم هذه الفكرة، أنّه في حالة تحديد العجز الجزئي الدائم الناتج عن حوادث المرور، يجب على الخبير العودة إلى القوانين التي تحدّد بدقة نسبة العجز.

⁽²⁾ ثبت لدى القضاء الإداري الفرنسي أنّ المكلف بالضريبة يستعين دائماً بمستشار تقني أثناء وجود نزاع قضائي، عكس ما نجده مثلاً في العمل القضائي في الجزائر أين لا يلجأ المكلف لهذه التقنية نظراً لجهله بهذا الحق وأيضاً لغياب الثقافة القانونية لدى المكلفين بالضريبة، راجع للمزيد حول هذه الفكرة:

- **BESBES Slim**, Op.Cit. P.109.

⁽³⁾ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 082917، الصادر بتاريخ: 2014/04/10، أشار للقرار:

- بليل بلقاسم، مرجع سابق، ص. 32.

⁽⁴⁾ Tribunal d'instance de Tours 1^{er} déc. 2006. Cité par : - **BOULEZ Jacques**, Op. Cit. P. 189.

⁽⁵⁾ محمود جمال الدين زكي، مرجع سابق، ص. 154.

فمهما اجتهد المشرع الجزائري في تبيان الشكليات الواجب توفرها في تقرير الخبرة من ناحية المظهر الخارجي أو من خلال مضمونه، فلن يصل إلى ما وصل إليه المشرع الفرنسي الذي دقق في كل إجراء من مراحل إنجاز التقرير، فمن خلال وثيقة إعلان قبول الخبرة نلاحظ أنَّ الجهات القضائية في فرنسا تبين للخبير في نفس الوثيقة كيف ينجز مهامه وما هي الالتزامات التي تقع عليه، كما يُطلب من الخبير ملء النموذج سواءً بقبول إنجاز الخبرة أو رفضها مع ذكر السبب، كما يُشار في النموذج إلى التزام الخبير بإعلام القاضي والخصوم عن تاريخ الشروع في إنجاز الخبرة، وضرورة إنجاز هذه الأخيرة خلال الآجال المحددة تحت طائلة مسائلة الخبير مدنياً، كل هذه التفاصيل يتم ذكرها في النموذج المتضمن تسليم النسخة التنفيذية للحكم أو القرار المتضمن انتدابه⁽¹⁾.

المطلب الثاني

كيفية تعامل الخبير القضائي مع الجهة القضائية وأطراف الدعوى أثناء إنجاز التقرير

يعتبر الخبراء طائفة من أعوان الجهاز القضائي⁽²⁾، تربطهم بهذا الجهاز علاقة خدمة، ويحتك الخبير من خلال هذه العلاقة بثلاثة أطراف مهمة، الجهة القضائية، المحامي، والمتقاضين، الذين لهم دور يمارسونه مع الخبير من أجل إنجاز تقرير الخبرة⁽³⁾، فعلى الخبير أن يعلم يقيناً أنَّه من مساعدي مرفق القضاء⁽⁴⁾، وأن يكون عند حسن ظن هذا المرفق، وأن ينجز المهمة الموكلة إليه بكل إخلاص ونزاهة لكي يثبت فعلاً أنَّه مساعد لمرفق القضاء⁽⁵⁾.

كما سبق الإشارة إليه، فإنَّ الخبير القضائي قبل أن يتَّصف بهذه الصفة كان يمارس مهنته كخبير عادي في مكتبه ويتعامل مع زبائنه في إطار علاقة الخدمة الموجودة بين الطرفين، وتسجيل الخبير في قائمة الخبراء المعتمدين لدى الجهة القضائية يُضيف ثقل آخر على عاتقه، وتكون له مهام أخرى وتعامل آخر مع ثلاثة أطراف أساسية، الجهة القضائية وخصوصاً القاضي باعتباره صاحب السُّلطة في انتداب الخبير

⁽¹⁾ Ministère de la justice Française, « rapport de la commission de réflexion sur l'expertise », Op.Cit. P. 55.

⁽²⁾ نظراً لطبيعة العلاقة التي تربط الخبير والخصوم، وكذا الجهة القضائية، في مناسبة البحث عن الدليل للفصل في الخصومة، فإنَّ هذه العلاقة توصف بأنها تجمع بين: الخبير والقاضي، الخبير والأطراف، الحقيقة العلمية والحقيقة القضائية. راجع:

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 24.

⁽³⁾ BAYLE Marcel, Op.Cit. P. 06.

⁽⁴⁾ يصف مجلس الدولة الفرنسي الخبير بأنَّه مساعد عرضي للخدمة العمومية لمرفق القضاء، كما جاء في قراره الصادر في 1971/02/26

Voir : - CE. 26 Févr. 1971. Req. n° 77459, Cité par: BOULEZ Jaques, Op.Cit, P. 10.

⁽⁵⁾ سنقوفة سايج، مرجع سابق، ص. 202.

لتقديمه المعلومات الضرورية للفصل في الخصومة الضريبية وأطراف الدَّعوى (الفرع الأول)، وإذا ثبت أنَّ الخبير خالف أي إجراء أو تصرف بطريقة غير قانونية، فهذا ما يعرضه للمسائلة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

علاقة الخبير المحاسب بالجهة القضائية وأطراف الخصومة الضريبية

يعتبر تسجيل الخبير في قائمة الخبراء المقيدین أمام الجهة القضائية السبب الرئيسي الذي يجعل هذا الخبير مُقَيَّد قانوناً بضرورة الامتثال لأوامر هذه الجهة، فإذا كانت علاقة الخبير بالنيابة العامة علاقة غير مباشرة -إن صحَّ التعبير-، باعتبار أنَّ جهة النيابة لا تتدخل إلاَّ في حالة ارتكاب الخبير لإحدى المخالفات (أولاً)، فإنَّ علاقته بالقاضي تكون مباشرة باعتبار أنَّ هذا الأخير هو الذي يأمر بانتداب خبير وينتظر منه المساعدة في المسائل التقنية للفصل في الخصومة الضريبية (ثانياً).

أولاً

علاقة الخبير المحاسب بالجهة القضائية

(بين المرافقة والمراقبة)

من أجل فعالية مختلف وسائل التَّحقيق التي تستعين بها الجهات القضائية، ينبغي مراقبة إجراءات سير هذه الوسائل، وإذا كان يسهل على الجهة القضائية مراقبة الإجراءات التَّحقيقية التي تتم داخل هذا المرفق، فإنَّه من الصعب مراقبة الإجراءات التَّحقيقية التي تنجز خارج مرفق القضاء، كما هو الأمر في حالة انتداب خبير لتوضيح المسائل التقنية⁽¹⁾.

عملاً بنص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي المنظم لكيفية التَّسجيل في قوائم الخبراء القضائيين⁽²⁾، فإنَّ وزير العدل هو الذي يوافق على القوائم التي تمَّ إعدادها من طرف كل مجلس قضائي فممارسة مهنة الخبير القضائي ينبغي أن تتمَّ تحت إشراف الجهة القضائية، وقد نصت المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 على أنَّه "يؤدي الخبير القضائي مهمته تحت سلطة القاضي وتحت مراقبة النائب العام"، ممَّا يعني خضوع الخبير لنوعين من الرِّقابة، الأولى يمارسها النائب العام (أ) والثانية يمارسها القاضي من خلال الخضوع لأوامره (ب).

⁽¹⁾ OUDOT Melina Douchy, Op.Cit. P. 239.

⁽²⁾ مرسوم تنفيذي رقم 95-310، مرجع سابق.

أ- خضوع الخبير القضائي المحاسب لرقابة وإشراف النائب العام: يختص النائب العام بالإشراف على مختلف أعوان القضاء أو مساعديه، يتجلى ذلك من خلال سلطته في اتخاذ مختلف الإجراءات المتعلقة باختيار الخبراء وتقديم القائمة إلى رئيس المجلس القضائي من أجل الاجتماع بالقضاة لاختيار قائمة الخبراء.

يُقصد بالرقابة المنصوص عليها في المادة العاشرة السابقة الذكر، أن الخبير يمارس مهامه تحت رقابة وإشراف النائب العام، الذي له اتخاذ أي إجراء يراه مناسباً من أجل ضمان أداء الخدمة على أحسن وجه، واعتباراً من كون النائب العام هو المكلف بالإشراف على سير مختلف الإجراءات أمام الجهة القضائية، فهو المكلف بتقديم المساعدة للخبراء أثناء تأدية مهامهم حسب ما جاء في نص المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 310-95.

في نفس الإطار يتكفل بمراقبة الخبراء واتخاذ كل الإجراءات الضرورية في حالة ثبوت عدم قيامهم بمهامهم على أحسن وجه، أو في حالة تقديم شكوى من أحد أطراف الدّعى ضد الخبير الذي يقوم بتصرف لا ينسجم مع أخلاقيات المهنة، ويتخذ النائب العام الإجراءات التأديبية اللازمة ضد كل خبير يتبين أنه أخلى بالتزاماته القانونية، ويحيل الملف إلى رئيس المجلس القضائي، أو يرفع الملف التأديبي إلى وزير العدل من أجل اتخاذ العقوبة المناسبة إذا تعلق الأمر بمخالفات خطيرة قد تؤدي إلى شطب الخبير من القائمة⁽¹⁾.

كما يتدخل النائب العام من أجل تحريك الدّعى العمومية ضد أي خبير في حالة وجود شكوى ضده تفيد ارتكابه أية ممارسة تخرج عن أخلاقيات المهنة التي يمارسها، سواءً بصفته خبيراً قضائياً، أو حتى في إطار التجاوزات التي يقوم بها في إطاره علاقته مع الغير.

ب- علاقة الخبير بالقاضي: يبدو لنا وقبل التفصيل في هذه العلاقة، أنها تمتاز بعدم التوازن بين الطرفين، لأن تعيين الخبير يكون من طرف القاضي الذي تكون بحوزته مختلف السلطات، فالخبير له معرفة تقنية خاصة يستعملها في إنجاز الخبرة، في حين أن القاضي يفصل في الخصومة بالاعتماد إلى تقرير الخبير من أجل تنويره بالمسائل التقنية⁽²⁾.

⁽¹⁾ أنظر المواد من 19 إلى 22 من المرسوم التنفيذي رقم 310-95، مرجع سابق.

⁽²⁾ Voir pour plus de détails :

- LARCHER- LEPROUST Marie Christine, Op.Cit. P. 72.

- CHARRIER Emmanuel, Op.Cit. P. 133.

يمارس الخبير مهمته كما حددها له القاضي في منطوق الحكم أو القرار المتضمن انتدابه لإعداد تقرير خبرة، ومباشرة بعد تبليغه بنسخة من الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية المتضمن تعيينه في القضية ينشأ التزام جديد على الخبير ويكون مستعد للخضوع للأوامر التي يصدرها القاضي في إطار ممارسة المهمة المحددة له بدقة في منطوق الحكم⁽¹⁾، ولا يمكن له الخروج عن هذه الحدود لأن الهدف من الخبرة ليس تقديم دراسة علمية وتقنية فقط وإنما الإجابة عن الإشكالات المحددة بدقة⁽²⁾، على هذا الأساس نجد أن القضاة دائما يدققون في تحدد مهام الخبراء، ويحصرونها في المسائل الفنية التي تُصعب عملية الفصل في الدعاوى، فيقوم الخبير بتهيئة الأرضية للقاضي من أجل الفصل في الدعاوى، ويمكن تلخيص الدور الذي يقوم به الخبير تحت إشراف القاضي في:

1- التقيّد بالمأمورية: يجب على الخبير أن ينجز مهمته حسب ما هو محدد في منطوق الحكم، فلا يمكن الإجابة عن إشكالات غير مطروحة من طرف القاضي، كما جاء ذلك في منطوق الحكم، لأن الخروج عما هو محدد في الحكم يعني أن تقرير الخبرة ليس له المصادقية اللازمة ولا يقبله القاضي، فمن أجل إنجاز المأمورية على أحسن وجه، ينبغي على القاضي أن لا يبالغ في ممارسة سلطته على الخبير لضمان إنجاز المأمورية حسب قناعاته بالنسبة للمسائل التقنية التي هي من صميم اختصاصه، مما يستلزم أن تُمنح له نوع من الحرية في طريقة العمل ودون عرقلته⁽³⁾.

2- ضرورة استشارة القاضي لاتخاذ أي إجراء جديد خارج المهام المحددة في الحكم: فكما جاء في نص المادة العاشرة من المرسوم التنفيذي رقم 310-95⁽⁴⁾، فإن الخبير يمارس مهامه تحت سلطة القاضي الذي انتدبه لإجراء الخبرة، مما يعني أنه يجب على الخبير أن يلتزم بالأوامر التي يصدرها القاضي خاصة ما يتعلق بالحصول على معلومات معينة أو استفسار حول مضمون التقرير الذي أعده⁽⁵⁾، كما يمكن للقاضي

⁽¹⁾ ينبغي أن تُحصر الرقابة التي يمارسها القاضي على الرقابة الإجرائية وليس له سلطة إدارة الأعمال التقنية التي يقوم بها الخبير، راجع: - تونسسي حسين، الخبرة القضائية في المواد المدنية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1)، 2016/2015، ص. 96.

⁽²⁾ RUMEAU Michel, Op.Cit. P. 05.

⁽³⁾ MOUGENOT Dominique, « durée des expertises et contrôle du juge », *Journal des tribunaux*, Larcier, 1996, P.P. 361- 364.

⁽⁴⁾ نصت المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 310-95 على " يؤدي الخبير القضائي مهمته تحت سلطة القاضي الذي عينه وتحت مراقبة النائب العام".

⁽⁵⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

أن يطلب من الخبير الحضور في جلسة المرافعة من أجل تقديم ملاحظات شفوية عن بعض المسائل المتعلقة بالمأمورية.

بالعودة إلى نص المادة 141 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجدها تقر بإمكانية أمر القاضي الخبير بالحضور أمامه لتوضيح بعض المسائل، نفس الشيء أقره المشرع في المادة 143 وما يليها من قانون الإجراءات الجزائية، فهنا تتجلى لنا علاقة الخبير في المجال الجزائي بالجهة القضائية لاسيما جهة النيابة العامة وقاضي التحقيق باعتباره المباشر لإجراءات التحقيق في القضايا الجزائية الخطيرة التي تستلزم اللجوء إلى الخبرة الفنية، خاصة ما يتعلق بجرائم القتل التي تستوجب الاستعانة بخبير شرعي لتوضيح أسباب الوفاة، وعلى سبيل المثال أقرت الفقرة الثانية من المادة 148 من قانون الإجراءات الجزائية، على أن الخبير يكون دائما مع اتصال بقاضي التحقيق أو القاضي المنتدب ويحيطه علما بالتطورات والأعمال التي يقوم بها⁽¹⁾، وحتى إذا صادف الخبير مسائل تقنية لا تدخل في تخصصه فيمكن له العودة إلى القاضي وطلب الاستعانة بأصحاب الاختصاص لتوضيح مسألة معينة عندما تكون ضرورة لإعداد تقرير الخبرة.

وإذا اعترض الخبير أي إشكال أو رأى ضرورة اتخاذ إجراء آخر أو سماع بعض الأشخاص، فإنه يطلب ذلك من القاضي⁽²⁾، أو حتى في حالة وجود مستجدات أو وقائع جديدة تؤثر على المهمة التي أمر بها الخبير فينبغي إطلاع القاضي بكل واقعة جديدة خاصة إذا كانت تعيق إنجاز الخبرة.

في نفس الإطار، وحسب نفس المادة 136 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁾، يمكن للخبير أن يرفع تقرير إلى القاضي يتضمن الإشكالات والصعوبات التي تعترض تنفيذ المهمة المسندة إليه⁽⁴⁾، لكي يتدخل لاتخاذ الإجراء الذي يراه ضروريا من أجل إتمام التقرير الذي يحتاجه القاضي للفصل في الدعوى.

3- طلب تمديد المدة المحددة لإيداع تقرير الخبرة: الأصل أنه يجب على الخبير أن يلتزم باحترام الآجال المحددة له لإنجاز المهمة الموكلة إليه والألق يقع تحت مسؤولية مدنية⁽⁵⁾، مع أنه ولأسباب معينة قد

(1) قانون الإجراءات الجزائية، مرجع سابق.

(2) BOULEZ Jaques, Op.Cit. P. 72.

(3) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(4) نلاحظ أن المشرع الجزائري أخذ تقريبا بنفس الأحكام التي أقرها المشرع الفرنسي فيما يخص علاقة الخبير بالقاضي، كما أكدته المادة 273 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسية. راجع للمزيد:

- OUDOT Melina Douchy, Op.Cit. P. 246.

(5) راجع للمزيد:

- دلاندة يوسف، مرجع سابق، ص. 92.

- PASTOREL Jean- Paul, Op.Cit. P. 62.

لا يتمكّن من إنجاز المأمورية خلال الآجال المقررة في الحكم القضائي، فيمكن تقديم طلب أمام القاضي المختص من أجل تمديد آجال إنجاز الخبرة، كما جاء ذلك في نص المادة 136 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، وذلك بتقديم ما يثبت أنّه لا يستطيع إنجازها خلال الآجال المحدّدة، رغم أنّه من الناحية العملية لا نجد أنّ الخبراء يلجؤون إلى تقديم مثل هذا الطلب لاعتبارين، الأول يتمثل في كون أغلبية الخبراء لا يحترمون الآجال المحدّدة لهم في منطوق الحكم لمبرر واحد هو كثرة القضايا المعروضة أمامهم لإجراء الخبرة، ممّا يجعلهم لا يستطيعون إنجازها في الآجال المحدّدة من طرف القضاة.

من جانب ثاني، فإنّ الواقع أثبت أنّ المتقاضى الذي يباشر إجراءات تقديم الملف أمام الخبير لإجراء الخبرة هو الذي يسعى أمام القاضي لطلب تمديد الآجال لتفادي سقوط الخصومة، أمّا الخبير فلا يهتم بهذه المسألة، رغم أنّه المتسبب في فوات الآجال دون إيداع تقريره أمام الجهة القضائية، ويعود السبب في عدم اكتراث الخبراء بالآجال المحدّدة في منطوق الحكم إلى غياب الرقابة من طرف القاضي الأمر بإجراء الخبرة الذي لا يتدخل إلزام الخبير باحترام الآجال القانونية، وحتى النائب العام لا يتدخل في هذه المسألة رغم أهميتها، لأنّها قد تؤدي إلى سقوط الخصومة والمساس بحقوق المتقاضين، فينبغي اتخاذ إجراءات المتابعة التأديبية ضد كل خبير لم ينجز المهمة المسندة إليه في آجالها، ولم يطلب التمديد، وليس الاكتفاء بإقرار المسألة المدنية فقط في النصوص القانونية، كما جاء في نص المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾.

أساس هذا الطرح، أنّ الواقع أثبت أنّ الخبراء لا ينجزون المهام المسندة إليهم من طرف الجهة القضائية إلّا بعد مرور عدّة سنوات لاسيما بالنسبة للقضايا المدنية والإدارية، على خلاف القضايا الجزائية أين تنجز الخبرة في آجالها خاصة عندما يتعلق الأمر بإجراءات التّحقيق في الجرائم الخطيرة التي تستوجب إجراءات سريعة، فلا يمكن للخبير أن يتأخر في تقديم تقريره أمام قاضي التّحقيق الذي أمره بذلك. والإشكال الذي يطرح في هذا المجال أنّ الخبير لا ينجز تقريره خلال الآجال المحدّدة ولا يتخذ

⁽¹⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽²⁾ تنص المادة 132 من نفس القانون على "...إذا قبل الخبير المهمة ولم يقدّم بها أو لم ينجز تقريره أو لم يودعه في الأجل المحدد جاز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية، وعلاوة عن ذلك يمكن استبداله".

الإجراءات اللازمة لطلب تمديد المدة⁽¹⁾، ممّا يجعل المتقاضي يطمئن ولا يتخذ أي إجراء وفي الأخير قد يفصل القاضي بسقوط الخصومة بسبب عدم القيام بأي إجراء خلال مدة سنتين.

من خلال ما سبق نلاحظ أنّ تدخّل القاضي في مراحل إنجاز الخبرة يكون فقط في توجيه الخبير للإجراء الواجب اتّخاذه، مع أنّه من الناحية العملية قد لا يتدخّل القاضي إلّا بعد وصول تقرير الخبرة إليه، عكس ما نجده مثلاً لدى المشرّع الفرنسي الذي أقر في المادة 155 من قانون الإجراءات المدنية على إلزامية تعيين قاضي مختص في مراقبة مختلف إجراءات التّحقيق التي تأمر بها الجهة القضائية⁽²⁾، وعليه نُنشد المشرّع الجزائري أن يتبنى هذا الإجراء بالنظر إلى أهميته العملية.

ثانيا

علاقة الخبير المحاسب بأطراف الدعوى ومحاميه

يتمثّل السبب الرئيسي في لجوء القاضي إلى انتداب خبير قضائي في الحاجة الملحة لخدمات هذا الأخير، بُغية الوصول إلى حل عادل للنزاع المطروح على القضاء، بشكل يضمن منح الحقّ سواءً للمدعي الذي لجأ إلى القضاء من أجل حماية حق من حقوقه المشروعة أو للمدعى عليه، إذا تمكّن من إثبات عدم صحّة إدعاءات رافع الدّعى، وفي كل الحالات فإنّ العمل الذي يمارسه الخبير يرتبط بأطراف الخصومة، ويكون هناك تعامل بين هؤلاء الخصوم والخبير، إلّا أنّ طبيعة هذه العلاقة يسودها الغموض، لأنّه من الناحية القانونية ليس هناك علاقة مباشرة بين هؤلاء، لكن من الناحية العملية أكيد أنّ هناك اتصال بينهم في إطار إجراءات إنجاز التقرير⁽³⁾.

⁽¹⁾ كان القضاء الفرنسي يعاني من نفس الإشكال المتعلق بتأخر الخبراء في إنجاز تقاريرهم، تم إعادة النظر في كيفية ممارسة مهنة الخبير القضائي بعد تعديل 2004 وذلك بسبب بعض السلبيات التي تؤثر سلباً على ممارسة المهنة، كعدم قيام الخبراء بإنجاز التقارير خلال الأجل المحدّد، وأحسن مثال في هذا الصدد هو القرار القضائي الصادر عن القضاء الفرنسي من جهة الاستئناف في 2007/01/23 الذي جاء في إحدى حيثياته « les autorités judiciaires doivent contrôler les expertises » وتتمثل وقائع هذه القضية أنّه تمّ إدانة المتهم في جريمة قتل وذلك بسبب تأخر الخبير النفسي في إيداع تقريره لأكثر من سنتين، ممّا جعل قاضي التحقيق يأمر بإيداع المتهم الحبس. راجع للمزيد:

- FAVRD Karine, LOBE Madeleine et JEAN PAUL Markkus, Op.Cit. P. 190.

⁽²⁾ Voir : - DIAZ Corinne, Op.Cit. P.135.

- BINOCHÉ Emmanul, « conditions de désignation et missions », Actes du colloque sur la spécificité de l'expertise administratif au regard de l'expertise civile, Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, le 07/01/2004, P.P. 36-37.

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P.45.

⁽³⁾ LARCHER- LEPROUST Marie Christine, Op.Cit. P.70. Voir également,

من هذا المنطلق، يكون للخبير القضائي دور أساسي في مجال إقرار الحقوق، خاصة بالنسبة للقضايا الضريبية التي تطرح مسائل تقنية تستوجب رأي الخبير المحاسب، وللتوضيح أكثر ينبغي إبراز طبيعة وحدود العلاقة بين الخبير وطرفي الدّعى، المدعى (أ) والمدعى عليه (ب)، وفي نفس الوقت نشير إلى حالات تدخل محامي أي طرف أمام الخبير من أجل الدّفاع عن موكله - إن صحّ التعبير-

أ- حدود العلاقة بين الخبير القضائي المحاسب ورافع الدّعى أو محاميه: تتجلى علاقة الخبير برافع الدّعى في كون أنّ هذا الأخير هو الذي يطلب الحماية القضائية لحق من حقوقه يدعي أنّه تمّ التعدي عليه من طرف المدعى عليه، الذي يكون في موقف متهم، وكما هو معروف في المجال الجنائي فإنّ المتهم يعتبر بريء حتى تثبت جهة قضائية إدانته⁽¹⁾، ممّا يعني مبدئياً أنّ رافع الدّعى هو الذي يلتزم من القاضي تعيين خبير لإثبات صحة ما يدعيه.

وإذا كان القضاة تقريبا يستجيبون لطلب رافع الدّعى المتضمن تعيين خبير، فإنّ ذلك لا يعني أنّ المدعي محق في طلباته، وإنّما يترك ذلك لمجريات العملية التي يقوم بها الخبير لإثبات صحّة مزاعم المدعي في جوانبها التقنية ويترك المسائل القانونية للقاضي المختص، وتنشأ العلاقة بين الخبير والمدعي مباشرة بعد قيام هذا الأخير بإيداع النسخة التنفيذية للحكم التمهيدي المتضمن انتدابه للقيام بالمأمورية.

رغم الدور الذي يلعبه المدعي في مساعدة الخبير وإحاطته علما بوقائع النزاع، إلّا أنّه لا ينبغي أن يؤثر على عمل الخبير أو يلقي عليه أوامر، لأنّ هذا الأخير ينجز مهمته استناداً إلى أمر القاضي وتوجيهاته، لكن عملياً قد تطرح نوع من الإشكالات بين المدعي والخبير ويكون لمحامي المدعي دور أساسي، لأنّه الموجّه للمدعي باعتباره العارف لمختلف الإجراءات، وفي الكثير من الحالات نجد أنّ المحامي هو الذي ينوب المدعي ويقدم الملف أمام الخبير، ويحدث كثيراً أن يتدخل أمام الخبير من أجل التأثير عليه لإعداد التقرير لصالح موكله. وفي حالات أخرى يتدخل للاعتراض على ما يقوم به الخبير بحجة أنّه لم يحترم بعض الإجراءات ويعرقله أثناء القيام بمهامه، وقد يلجأ إلى الاعتراض عن طريق تقديم طلب أمام الجهة القضائية، سواءً في إطار الاعتراض على صحّة الإجراءات المتّبعة من طرف الخبير أو اتهام هذا الأخير بالانحياز للخصم الآخر.

- MOUGENOT Dominique, « l'expertise judiciaire », *Manuel de l'expertise judiciaire*, Anthemis, Bruxelles, 2016, P. 41.

⁽¹⁾ تمّ الإشارة إلى هذا المبدأ فقط من أجل توضيح مراكز أطراف الدّعى، على أساس أنّ المدعي دائماً هو الذي يبادر لاتهام المدعى عليه، وهذا الأخير لا يمكن الحكم عليه استناداً فقط إلى إدعاءات رافع الدّعى، وإنّما يقع على هذا الأخير إقناع القاضي المختص بصحة إدعاءاته لإدانة الطرف الآخر.

ففي الكثير من الأحيان، فإنَّ أول اتصال للخبير مع الجهة القضائية يكون عن طريق المحامي الذي يسلم له المأمورية ومن أجل حسن سير الإجراءات وسلامتها ينبغي أن تكون هناك علاقة احترام وثقة بين المحامي والخبير، وقد وصف الأستاذين "Andre Damien et Henri Ader" هذه العلاقة كما يلي:

« L'expert est un technicien désigné par le tribunal pour l'aider dans la mission de justice, c'est donc un auxiliaire de justice. Indépendant vis-à-vis des parties, il n'est pas moins tenu aux mêmes devoirs que tous les auxiliaires de justice, c'est-à-dire qu'il est au service de la justice et tenu à l'obligation de réserve. L'avocat devra se garder de toute servilité vis-à-vis de ces auxiliaires de justice et s'ils doit loyalement collaborer avec eux, il n'oubliera pas qu'ils travaillent tout comme lui, sous le contrôle du magistrat qui devra être saisi de tous les incidents qui pourraient faire de la sérénité, de l'objectivité ou des talents de l'expert ».⁽¹⁾

ب- حدود العلاقة بين الخبير والمدعى عليه: على عكس ما هو الأمر بالنسبة لرافع الدَّعوى الذي يكون المبادر للاتصال بالخبير، فإنَّ المدعى عليه كأصل عام يكون دوره ثانوياً فيما يخص إجراءات تقديم الملف القضائي أمام الخبير، إلّا في حالة واحدة عندما يكون هو المبادر بطلب تعيين خبير في القضية فهنا هو من يتكفّل بإجراءات تقديم النسخة التنفيذية أمام الخبير المنتدب في الحكم القضائي، باعتباره الطرف الذي بادرت بتقديم طلب تعيين خبير.

كما هو الأمر بالنسبة لحدود علاقة المدعي بالخبير، فلا ينبغي للمدعى عليه أن يسعى للتأثير على مجريات إعداد تقرير الخبرة، وأن يلتزم بتقديم كل الوثائق الضرورية التي تفيد الأدلة التي بحوزته للحكم ضد إدعاءات رافع الدَّعوى، خاصة إذا كان هو الذي التمس من القاضي انتداب خبير فينبغي أن يقدم ما يثبت صحّة الدُّفوع التي قدمها أمام القاضي.

أمّا إذا كان المدعي هو من طلب تعيين الخبير، فهنا ينبغي على المدعى عليه أن لا يتهم الخبير مباشرة قبل إنجاز المأمورية بأنّه ينحاز للمدعي، لأنَّ تقديم الملف للخبير لا يعني ذلك وجود علاقة خاصة بين الطرفين، وإنّما يدخل هذا في إطار التنظيم الإجرائي للخبرة القضائية، ومن البديهي أن يقع على من يدعي واقعة معينة أن يساهم في إثبات ذلك خاصة بالنسبة لرافع الدَّعوى الذي يتحمل كأصل عام عبء إثبات ما يدعيه.

يُمكن القول في الأخير أنّه يجب على الخبير أن يتصرف بلباقة واحترام أثناء تعامله مع الجهة القضائية وأطراف الخصومة أو محاميهم⁽²⁾، لأنَّ طريقة تعامله تفيد مدى احترافه وسعيه لإنجاز المهمة

⁽¹⁾ ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P.41.

voir également, BOULEZ Jaques, Op.Cit. P.13.

⁽²⁾ RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P.130.

على أحسن وجه، دون التأثير على مصالح أي طرف، وفي الحالة العكسية يؤدي ذلك إلى إقرار مسؤوليته المهنية.

الفرع الثاني

مسؤولية الخبير القضائي في المحاسبة

يقع على الخبير المحاسب إلزام ببذل عناية وليس تحقيق نتيجة⁽¹⁾، وفي حالة عدم إكترائه بالمهمة الملقاة على عاتقه يقع تحت مسؤولية جبر الضرر الذي ألحقه بأطراف الخصومة أو الغير⁽²⁾، وبالعودة إلى المبادئ العامة للمسؤولية المهنية نجد أنها تقوم على ثلاثة صيغ بالنظر إلى طبيعة الخطأ المرتكب وتكييفه القانوني، فقد تقع على الخبير مسؤولية تأديبية (أ)، أو قضائية بمعنى تلك التي تقررها الجهة القضائية بنوعها مدنية وجنائية⁽³⁾ (ب):

أولا

المسؤولية التأديبية

يقصد بالمسؤولية التأديبية تلك التي تقع على الخبير الذي لم يحترم بعض البنود والإجراءات المنظمة للمهنة في جوانبها الإدارية، وفي إطار علاقة التبعية للجهة المنظمة للمهنة، وتفاديا للمساس بحقوق كل موظف أو ممارس مهنة منظمة، نجد أن القانون هو الذي يحدد ما هي طبيعة التصرفات التي تكيّف بأنها أخطاء مهنية والعقوبات المقررة حسب طبيعة الخطأ. فمن أجل توضيح كيفية إقرار مسؤولية الخبير التأديبية ينبغي تحديد أنواع التصرفات التي كيّفها المشرع على أنها أخطاء مهنية (أ)، مع تحديد طبيعة العقوبات المقررة (ب):

أ- طبيعة الأخطاء التأديبية: رغم إخلاف طبيعة المهام الممارسة من طرف ممارسي مختلف المهن الحرة أو حتى موظفي الدولة، إلا أن هناك نوع من التشابه بين طبيعة الأخطاء التي تعتبر تأديبية يتحملها المعني

(1) YAICH Abderraouf, Op.Cit. P. 31.

(2) يقصد بالمسؤولية تحمّل نتائج الأفعال الضارة بالغير، فكل شخص يتصرف بشكل يسبب ضرر للغير يخضع لقواعد المسؤولية التي تقتضي التزامه بجبر الضرر الذي أحدثه، وتنقسم المسؤولية إلى أخلاقية وأخرى قانونية، فإذا كانت الأولى ينتج عنها تأنيب الضمير دون مسائلة فعلية، فإن الثانية لها طابع قانوني وتخضع للجزاءات المنصوص عليها قانونا.

(3) للاستزادة أكثر حول طرق مسألة الخبير القضائي، راجع: - حساني صبرينة، مرجع سابق، ص.ص. 128-85.

على أساس أنَّها تمت بصدد ممارسة المهام المسندة له قانوناً⁽¹⁾، وإذا عدنا إلى القانون المنظم لمهنة الخبراء المحاسبين⁽²⁾، أو المرسوم المتعلق بالتسجيل في قوائم الخبراء القضائيين⁽³⁾، نجد أنَّه تمَّ تحديد بعض الأخطاء التي قد يرتكبها الخبير وتوقعه تحت مسؤولية تأديبية بالإضافة إلى إخلاله بأحد الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتباره المحدّد لمختلف الإجراءات الواجب إتباعها منذ صدور الحكم القاضي بانتداب خبير إلى حين إيداع التقرير لدى كتابة ضبط الجهة القضائية⁽⁴⁾ ويمكن إجمال هذه الأخطاء التي تمَّ النَّصُّ عليها في المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 في:

1- الانحياز إلى أحد الأطراف أو الظهور بمظهر من مظاهره: ممَّا لا شكَّ فيه أنَّ مهمَّة الخبير تعتبر تكملة للمهام التي يقوم بها جهاز القضاء الذي يسعى فقط لتحقيق العدالة بين المتقاضين عن طريق الفصل في النزاعات التي تعرض عليه بشفافية واحترام حقوق الدِّفاع لكل طرف، من هذا المنطلق يجب على الخبير أن يكون واعي بالمسؤولية التي تقع عليه ليس فقط باعتباره رجل فن ولكن باعتبار أنَّ ما سينجزه من عمل قد تكون له أهمية بالغة في إقرار حقوق الأشخاص أو المساس بها، ومن التصرفات التي يسلكها الخبير أثناء ممارسة مهامه الانحياز لأحد الأطراف، ويكون الانحياز كلي كإبداء رأي كاذب أو مؤيد لوقائع يعلم أنَّها غير مطابقة للحقيقة، وقد يكون جزئي بإبداء رأي كاذب للإنقاص من حق أحد الخصوم⁽⁵⁾.

⁽¹⁾ يقصد بالخطأ التأديبي كل تصرف معيب يسلكه الموظف يؤدي إلى الإخلال بالواجبات المهنية وبكرامة الوظيفة الإدارية، وقد تم توضيح المقصود بهذا الخطأ في نص المادة 160 من الأمر رقم 03-06، مؤرخ في 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج.ر.ج.د.ش عدد 46، مؤرخ في 16 يوليو 2006، على أنَّه "يشكّل كل تخل عن الواجبات المهنية أو مساس بالانضباط وكل خطأ أو مخالفة من طرف الموظف أثناء أو بمناسبة تأدية مهامه خطأ مهنيًا ويعرض مرتكبه لعقوبة تأديبية، دون المساس عند الاقتضاء بالمتابعات الجزائية".

⁽²⁾ قانون رقم 01-10، مرجع سابق.

⁽³⁾ مرسوم تنفيذي رقم 95-310، مرجع سابق.

⁽⁴⁾ ينبغي الإشارة إلى أنَّ معالجتنا لمسؤولية الخبير المحاسب تكون في إطار علاقته مع الجهة القضائية بمناسبة انتدابه لإنجاز تقارير بطلب من هذه الجهة، وبالإضافة إلى هذه المسؤولية قد تقع على الخبير المحاسب مسؤولية تأديبية في إطار علاقته مع زبائنه بعيدا عن الجهة القضائية وقد تمَّ توضيح حالات إثارة مسؤولية الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، مؤرخ في 2013/01/13، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج.ر.ج.د.ش عدد 03، صادر في 2013/01/16.

⁽⁵⁾ حزيط محمد، مرجع سابق، ص. 55.

على هذا الأساس، يحرص المشرع على تبيان مكانة الخبير ويحدد له مهامه بدقة لتفادي الإضرار بحقوق أطراف الخصومة، وأي تصرف يقوم به الخبير ويوحى أنه ينحاز لأي طرف سيعرضه لمسائلة تأديبية، كما جاء ذلك في نص المادة 20 من المرسوم التنفيذي المنظم لمهنة الخبراء المسجلين⁽¹⁾.

2- المزايدات المعنوية أو المادية قصد تغيير نتائج الخبرة الموضوعية: نصت المادة 20 من المرسوم التنفيذي المنظم لكيفية التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين على هذا التصرف، الذي يعني القيام بكل الممارسات المادية أو المساومات الشفوية بهدف الحصول على منافع معينة، ويكون ذلك مقابل لتحريف الحقيقة والوصول إلى نتائج ليست صحيحة بهدف تحقيق مصلحة طرف على حساب الطرف الآخر في الدّعى، كما لو طلب الخبير من المدعي أو المدعى عليه أن يتوسط له لدى جهة معينة لتحقيق مصلحة خاصة، مقابل أن يساعده أثناء إعداد تقرير الخبرة بتغيير نتائج الخبرة لصالح الطرف الذي تربطه به مصلحة شخصية⁽²⁾.

3- استعمال صفة الخبير القضائي في أغراض إشهار تجاري تعسفي: إن اعتماد الخبير لدى الجهة القضائية له مغزى واحد وهو الاستفادة من خدماته التي لا يمكن الحصول عليها هكذا دون علاقة مهنية أو وظيفية، لاسيما وأن جهاز القضاء من المرافق التابعة للدولة التي تتعامل في إطار التوظيف العمومي للأعوان أو مختلف الفئات التي يحتاج إليها هذا الجهاز من أجل حسن سير أعماله، لهذا الأساس يعتبر اللجوء إلى اعتماد أشخاص طبيعية أو معنوية من أجل الاستفادة من خدماتهم التقنية من المسائل الاستثنائية التي يلجأ إليها جهاز القضاء، لهدف واحد هو ضمان عدم المساس بحقوق المتقاضين عن طريق استعمال كل الوسائل القانونية لضمان ذلك.

فالخبير الذي تمّ قبول تسجيله لدى الجهة القضائية يجب أن يحترم واجباته أمام هذه الجهة وأن ينجز فقط المهام المسندة إليه بعد انتدابه، وتنتهي مهمته مباشرة بعد إنجاز المأمورية دون أن يعرض هو خدماته على الجهة القضائية، وإنما القاضي الفاصل في الدّعى هو الذي له صلاحية لانتداب الخبير الذي يرى أنه مختص في المجال أو له خبرة معتبرة ومعتاد على إنجاز مثل هذه المهام على أحسن وجه.

(1) مرسوم تنفيذي رقم 310-95، مرجع سابق.

(2) تعتبر مثل هذه التصرفات من أخطر الممارسات التي قد يرتكها الخبير وتؤدي إلى عقوبات خطيرة، لأنها تتنافى مع مهمة الخبير القضائي التي تعتبر مهمة نبيلة لا يكمن تلويثها ببعض التصرفات التي تؤدي إلى انعدام المصداقية في مرفق القضاء برمته، وتجعل المواطن لا يثق أصلا في هذا الجهاز الذي يعتبر من أهم أجهزة الدولة الموضوعة تحت تصرف المواطنين للدفاع عن حقوقهم.

كما لا ينبغي على الخبير المعتمد أن يستغل هذه الفرصة من أجل التشهير بنفسه وخدماته سواء أمام الجهة القضائية أو مع أطراف الدَعوى الذي يتعامل معهم بموجب المأمورية، لأنَّ القيام بمثل هذه التصرفات يعني أنَّه استغل تعامله مع الجهة القضائية للحصول على منافع خاصة، هذا ما يتنافى مع ممارسة المهنة والقانون المنظم لها.

4- التأخر في إنجاز الخبرة دون إخطار القاضي: نظرا لكثرة إلتزامات الخبير قد يتأخر في إنجاز المأمورية القضائية خلال الآجال المحددة له في منطوق السند القضائي، مما يسبب ضررا للخصم الذي يسعى لإثبات مزاعمه، ويعتبر هذا التأخر من أهم الأخطاء التي يقع فيها الكثير من الخبراء كما جاء في المرسوم المنظم لكيفية اعتماد الخبراء، إلا أنَّ ما يميز هذا الخطأ أنَّ القضاة لا يهتمون بهذا التصرف ولا يراقبون الخبراء على خلاف ما نجده في الكثير من التشريعات التي تولي أهمية لحقوق المتقاضين وتعتبر تأخر الخبير في إنجاز المأمورية من الأخطاء الجسيمة التي توقع الخبير تحت مسؤولية تأديبية⁽¹⁾.

5- رفض القيام بالمأمورية دون سبب شرعي: ما يميز مهنة الخبير القضائي أنَّها اختيارية بالنسبة للخبير الذي له أن يبادر بالتسجيل في قوائم الخبراء أو لا يفعل ذلك، و بمفهوم المخالفة فإنَّ الخبير الذي يقرر الانضمام للمهنة ينبغي أن يكون مسؤولا عن القرار الذي اتخذه، فلا يمكن له أن يرفض أداء المهمة إلاَّ بوجود سبب حقيقي يجعله لا يستطيع القيام بها.

وحتى بوجود سبب مشروع ينبغي على الخبير أن يُعلم القاضي بعدم استطاعته القيام بالمهمة مع تقديم سبب ذلك، لكن في حالة رفض الخبير إنجاز المهمة دون سبب ودون إعلام القاضي فإنَّ هذا يعتبر من الأخطاء الجسيمة التي تُوقع الخبير تحت مسؤولية تأديبية لأنَّه يعتبر في وضعية مخالفة القانون المنظم للمهنة، بالإضافة إلى المساس بحقوق الأطراف خاصة إذا وقع على محضر تسليم النسبة التنفيذية للحكم المتضمن تعيينه دون أن ينجز المهمة ودون أن يطلب من القاضي إعفائه وقد يقع تحت مسؤولية مدنية كما جاء ذلك في المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية.

6- رفض الخبير الحضور أمام القاضي لتقديم توضيحات: من الإلتزامات التي تقع أيضا على الخبير أنَّه ملزم بتقديم توضيحات عند طلبها من القاضي أثناء تفحص محتوى التقرير لاسيما عندما يحتوي التقرير على مسائل تقنية صعبة الاستيعاب من القاضي أو وجود تناقض أو نقص في محتواه، وقد نصت المادة 141 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على امكانية حضور الخبير أمام القاضي لتقديم توضيحات حول محتوى التقرير، مع أنَّ رفض الخبير الالمثال لطلب القاضي من الاحتمالات الضئيلة التي يصعب مصادقتها بالنظر إلى الوقار الذي يكتنه الخبراء للجهة القضائية.

(1) PASTOREL Jean- Paul, L'expertise dans le contentieux administratif (contribution à l'étude comparative de l'expertise en contentieux administratif et en procédure civile), L.G.D.J, Paris, 1998, P 62.

ما يمكن الإشارة إليه، أنَّ المرسوم المنظم لكيفية التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين⁽¹⁾، ذكر فقط هذه الحالات الخمسة لإقرار المسائلة التأديبية للخبير القضائي، رغم أنَّ هناك حالات أخرى سواءً في نفس المرسوم أو في قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي من خلالها يمكن مسائلة الخبير تأديبياً بسبب الأخطاء المهنية التي قد يرتكبها بمناسبة المأمورية، وأحسن مثال، عدم قيام الخبير بإنجاز الخبرة بعد تبليغه بالحكم الذي انتدبه لذلك أو عدم إنجاز المهمة خلال الآجال القانونية، وكذلك حالة رفض الخبير الحضور أمام القاضي من أجل تقديم توضيحات حول الخبرة التي أنجزها⁽²⁾.

لكن، الواقع العملي أثبت أنَّ الجهة القضائية تتعامل مع الخبراء بنوع من اللينة ولا تقوم باتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة اخلالهم بواجبات المهنة، ويعود السبب في ذلك ربما إلى عدم تبعية هؤلاء الخبراء وظيفياً لمرفق القضاء، وإنَّما يتمُّ اللجوء إلى خدماتهم في حالات خاصة فقط، وكذلك بالنظر إلى كثرة عدد الملفات التي تحال على الخبرة القضائية.

ب- العقوبات التأديبية: تمَّ تحديد مختلف العقوبات التي قد تُسلط على الخبير المحاسب في حالة ارتكابه للأخطاء التأديبية في نص المادة 63 من القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسب⁽³⁾، ونص المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 310-95⁽⁴⁾، ويمكن تقسيم هذه العقوبات كما جاءت في هذه المادة إلى فئتين: الفئة الأولى تتعلق بالإندار والتوبيخ، وتتعلق الفئة الثانية بالتوقيف المؤقت والشطب النهائي⁽⁵⁾:

(1) مرسوم تنفيذي رقم 310-95، مرجع سابق.

(2) رغم وجود مواد قانونية تنص على الخطأ التأديبي والعقوبات المقررة له، إلَّا أنَّه عملياً يصعب حصر كل الأفعال التي تعتبر أخطاء مهنية لكون أنَّ مصطلح الخطأ التأديبي مفهوم واسع ومطاط يستحيل بذلك حصر جميع الأفعال التي تعتبر انتهاكاً للقواعد المهنية. راجع للمزيد: طيطوس فتحي، مرجع سابق، ص. 44.

(3) تتمثل العقوبات التأديبية المنصوص عليها في القانون رقم 01-10 في:

- الإندار، - التوبيخ، - التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، - الشطب من الجدول.

(4) مرسوم تنفيذي رقم 310-91، مرجع السابق.

(5) قمنا باعتماد هذا التقسيم بالنظر إلى التشابه الموجود بين هذه العقوبات، باعتبار الفئة الأولى تتعلق بالتأنيب المعنوي، والثانية تتعلق بالمسائلة المادية عن طريق توقيع عقوبات التوقيف المؤقت والشطب من قائمة الاعتماد. بالإضافة إلى الطريقة التي تم اعتمادها في العقوبات التأديبية بصفة عامة:

أ- الفئة الأولى: الإندار والتوبيخ

- الإندار: هي مسألة يتعرض لها الخبير وإذا ثبت أنَّه حقاً ارتكب خطأ مني بسيط، يتم توجيه إنذار له وهذا الإنذار يفيد أنَّه لم يكون صائباً في تصرفه الذي من خلاله أخل بالتزام وخالف قواعد المنصوص عليها قانوناً.

- التوبيخ: تشبه العقوبة الأولى على أساس أنَّها عبارة عن عقوبة معنوية - إن صح التعبير، تمس الخبير في شخصه، وتفيد أنَّه ارتكب خطأ مهنيّاً أكثر خطورة من الخطأ الذي تمَّ ارتكابه أثناء توقيع عقوبة الإندار. يتم اتخاذ إجراءات التحقيق ضد الخبير المعني من طرف النائب =

ثانيا

مسؤولية الخبير المحاسب قضائيا (مدنية وجنائية)

إذا كانت المسؤولية التأديبية كما سبق الإشارة إليه تتعلق بالمسار المهني للخبير وطبيعة الأخطاء التي قد يرتكبها هذا الأخير وتوقعه أمام مسائل تأديبية، تتجلى في إقرار عقوبات تمس مباشرة المسار المهني للخبير، فإنَّ المسؤولية القضائية هي تلك التي تُقرها الجهة القضائية ليس فقط في إطار علاقتها مع الخبير، وإنَّما قد تُثار هذه المسؤولية من أحد أطراف الدَّعوى الذين يصيهم ضرر من تصرفات الخبير⁽¹⁾ ممَّا يؤدي إلى إقرار مسؤولية تختلف بالنَّظر إلى خطورة التصرف، فقد تكون مسؤولية مدنية (أ)، أو تتعدى ذلك إلى مسؤولية جنائية (ب).

أ- المسؤولية المدنية: تربط الخبير المحاسب مع الجهة القضائية علاقة خدمة، يلتزم بإنجاز المهمة المسندة إليه كما هي محدَّدة له من طرف القاضي، ولا تربطه علاقة عقد أو وكالة مع أطراف الخصومة ومع ذلك ينبغي أن يلتزم باحترام حقوق الطرفين ولا يتصرف بالشَّكل الذي يضر بأي طرف، رغم عدم وجود عقد محدَّد بين الأطراف على خلاف ما نجده بالنَّسبة لمختلف المهن⁽²⁾.

ينبغي هنا التمييز بين نوعين من المسؤوليات بالنَّظر إلى طبيعة العلاقة التي تربط الخبير مع الغير: فقد تقع عليه مسؤولية عقدية في إطار علاقتها مع زبائنه، التي تكون عن طريق عقد بين الطرفين مثل

العام سواءً بنفسه أو بناءً على شكوى من أحد الأطراف، وفي حالة وجود أدلة تفيد صحَّة الاتهام يعد النائب العام ملف التَّحقيق ويرسله إلى رئيس المجلس القضائي من أجل توقيع العقوبة اللازمة، مع إرسال الملفِّ إلى وزارة العدل للإعلام، نظرا لبساطة هاتين العقوبتين يتم توقيعها من طرف الجهة القضائية على خلاف الفئة الثانية من العقوبات.

- الفئة الثانية: تتمثل في التوقيف لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات والشطب النهائي، يتم مباشرة المتابعة التأديبية من طرف النائب العام الذي يفتح ملف تحقيق ضد الخبير المعني ويقوم باستجوابه، ثم يحيل الملف إلى رئيس المجلس القضائي الذي يعد تقرير مفصل ويرسله إلى وزير العدل من أجل تطبيق العقوبة المقررة، كما جاء ذلك في نص المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 91-310.

- التوقيف مدَّة لا تتجاوز ثلاثة سنوات: تعتبر عقوبة التوقيف المؤقت من عقوبات الدرجة الثانية والثالثة من قانون الوظيفة العمومي، لكن ما يميِّز مدَّة التوقيف أنَّها محدَّدة في هذا القانون من يوم إلى ثلاثة أيام، أو من أربعة أيام إلى ثمانية بالنسبة للخطأ من الدرجة الثالثة. أمَّا بالنسبة لمدَّة التوقيف الخاصة بالخبراء فهي لا تتعدى عن ثلاثة سنوات، دون أن يتم التفصيل حسب خطورة الخطأ كما هو الشأن بالنسبة للموظف العمومي، وما يميِّز المدَّة المحدَّدة أنَّها معتبرة قد تصل إلى ثلاثة سنوات، هذا ما يفيد خطورة الفعل المرتكب من طرف الخبير.

- الشطب النهائي: وهي أخطر وأقصى عقوبة يمكن أن يتعرض لها الخبير الذي أخلى بالتزام قانوني تفرضه عليه واجبات مهنته كخبير منتدب من طرف الجهة القضائية، ولتطبيق هذه العقوبة يجب أن يرتكب الخبير مخالفة خطيرة تمس بكيان المهنة وبمصداقيتها.

⁽¹⁾ Voir :

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 104.

- KALPAC Jacques, Op.Cit. P. 55.

⁽²⁾ بظاهر تواتي، مرجع سابق، ص. 156.

تعاقد الخبير مع الشركات الكبرى من أجل القيام بالعمليات الحسابية لصالح هذه الشركات، فحسب نص المادة 60 من القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسب، فإنه تقع على هذا الخبير مسؤولية مدنية أساسها عقدي⁽¹⁾.

أما في إطار علاقته بالجهة القضائية والخصوم، فإنه يلتزم بتحمل مسؤوليته عن الضرر الذي يلحقه بالخصوم أو بالغير، ويخضع الخبير إلى الأحكام العامة للمسؤولية، كما هي منصوص عليها في القانون المدني⁽²⁾، فقد يقع تحت مسؤولية تقصيرية، يلتزم من خلالها بتعويض الضرر الذي ألحق أطراف الخصومة من تصرفاته سواء بسبب الخطأ المني الذي يقع فيه الخبير أو بسبب تعمده في الإضرار بحقوق أي طرف لتحقيق أغراض غير مشروعة.

حتى إذا عندنا إلى أحكام الخبرة القضائية المنصوص عليها في المادة 125 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁾، لا نجد أن المشرع توسّع في إقرار هذه المسؤولية، إلا ما تمّ النص عليه في المادة 132 فقرتها الثانية، التي أقرت أنه في حالة عدم إنجاز الخبير لتقرير الخبرة رغم قبوله للمأمورية يمكن الحكم عليه عند الاقتضاء بالتعويضات المدنية، دون توضيح إجراءات ذلك أو حتى طبيعة هذه التعويضات، بمعنى هل تدفع لخزينة الدولة بسبب الخطأ الذي ارتكبه الخبير ضمن أحكام المسؤولية الإدارية؟ أو كتعويض لأحد أطراف الدّعى بسبب المساس بحقوقه وعدم إنجاز المهمة المسندة إليه؟

في كل الأحوال، فإنّ إقرار المسؤولية المدنية للخبير منصوص عليها بصفة مباشرة في نص المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 91-310 التي جاء فيها "... يتعرض للعقوبات الآتية دون المساس بالمتابعات المدنية والجزائية المحتملة..."، ممّا يفهم أنّ الأخطاء التي يرتكبها الخبير وتوقعه تحت المسؤولية التأديبية قد ينجّر عنها متابعة مدنية يباشرها الطرف الذي تضرر من تصرف الخبير، هذا ما يجعلنا نعود إلى الأحكام العامة للمسؤولية التي يجب لإقرارها توفر ثلاثة أركان أساسية، خطأ، ضرر وعلاقة سببية:

1 - الخطأ: هو إخلال بالتزام قد يكون مصدره أخلاقي أو قانوني، يؤدي إلى إصابة الغير بضرر يختلف درجاته بالنظر إلى طبيعة الخطأ، فإذا كان مصدر الخطأ أخلاقي فيؤدي إلى تأنيب الضمير، أمّا إذا كان مصدره قانوني يترتب عليه تحمّل المسؤولية المدنية بتوفر أركانها.

(1) قانون رقم 10-01، مرجع سابق.

(2) تنص المادة 124 من القانون المدني على "كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه، ويسبب ضررا للغير يلتزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض."

(3) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع السابق.

اعتبر المرسوم التنفيذي المنظم لمهنة الخبراء⁽¹⁾، أن كل إخلال بالتزامات المهنة وبالالتزامات الناتجة عن ممارسة هذه المهنة يُكَيّف ذلك بأنّه خطأ يقع صاحبه تحت المسؤولية التأديبية، وهنا نميّز بين نوعين من الأخطاء - إن صح التعبير-، فإذا تعلق الأمر بوقوع الخبير في إحدى الأخطاء المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي المتضمن للتسجيل في قائمة الخبراء، وفي قانون الإجراءات المدنية والإدارية الناتجة عن ممارسة المهنة فهي أخطاء مهنية تنتج عنها مسؤولية تأديبية وفي نفس الوقت يمكن إثارة المسؤولية المدنية بسبب الضرر الذي ألحق الغير، أمّا في غير الحالات المنصوص عليها صراحة، فأيّ تصرف يرتكبه الخبير سواء بخطأ أو بدون خطأ يوقعه تحت المسؤولية المدنية استناداً إلى الخطأ العادي وليس المهني⁽²⁾.

2- الضرر: لا يمكن إثارة مسؤولية الخبير مدنياً إلا إذا تمّ إثبات وقوع ضرر نتيجة التصرف الذي قام به الخبير باعتباره خطأ يولد مسؤولية تقصيرية، وبدون وجود ضرر لا نكون أمام مسؤولية مدنية، كما لو ارتكب الخبير خطأ لكنه لم يولّد ضرر لأحد الخصوم أو للغير، فهنا يمكن إثارة المسؤولية التأديبية فقط التي يكون أساسها مخالفة الالتزامات القانونية المنظمة للمهنة، ويختلف نوع الضرر بالنظر إلى طبيعة الخطأ الذي ارتكبه الخبير، فقد ينتج عنه ضرر معنوي يصيب الغير في كيانه الشخصي، وقد يكون ضرر مادي يصيبه في ممتلكاته.

3- العلاقة السببية: لكي تتحقق مسؤولية الخبير مدنياً، ينبغي أن تكون هناك علاقة سببية بين الخطأ الذي ارتكبه والضرر الذي أصاب الغير⁽³⁾، بمعنى أن يكون نفس الخطأ هو الذي أدى إلى النتيجة المتمثلة في الضرر المادي أو المعنوي، وأحسن مثال في هذا الصدد قيام الخبير بإفشاء السر المهني بمناسبة

⁽¹⁾ مرسوم تنفيذي رقم 310-91، مرجع السابق.

⁽²⁾ يمكن التمييز بين الخطأين في:

- أن الخطأ المهني مصدره المهنة أو الوظيفة التي يمارسها الخبير وتنتج مباشرة إذا خالف قواعد المهنة والتزاماتها، على خلاف المسؤولية العادية التي لا تُقام بسبب مخالفة التزام أو قاعدة مقررة قانوناً، وإنّما تحكمها المبادئ العامة التي تقضي عدم إمكانية المساس بحقوق الأشخاص أو التعدي عليهم معنوياً أو مادياً.

- أن إثبات الخطأ المهني أصعب من إثبات الخطأ العادي، على أساس أن صاحب المهنة يمارسها وقف القانون، لكن دائماً يبقى هناك نوع من السُّلطة التي تُمنح للخبير أثناء ممارسه مهامه، فيصعب إثبات وقوع الخطأ نظراً للطابع التقني الذي تمتاز به مهنته ولاعتبار خاص في شخص الخبير، أمّا بالنسبة لمسؤولية الخبير استناداً إلى الخطأ العادي فسهولة التّحقيق والإثبات ما دام أنّه لا يشترط إثبات خطأ خاص وإنّما بمجرد وقوع ضرر للغير يتحمل الخبير مسؤوليته استناداً إلى الضرر الذي سببه.

- أن وقوع الخبير تحت طائلة الخطأ المهني المنشئ للمسؤولية التأديبية يعني ذلك أن الخطأ الذي ارتكبه تسبّب في ضرراً عاماً يمس مصداقية المهنة بصفة عامة، أمّا وقوعه تحت المسؤولية المدنية يعني أن بتصرفه أضر شخص عادي ومسه ببعض حقوقه ويستوجب الالتزام بتعويضه مباشرة وفقاً لأحكام المادة 124 من القانون المدني.

⁽³⁾ YAICH Abderraouf, Op.Cit. P. 32.

انتدابه لإجراء خبرة معينة، فهذا التصرف الذي قام به تتجر عنه مسؤولية تأديبية وفي نفس الوقت مسؤولية مدنية نتيجة الضرر الذي أصحاب أحد أطراف الخصومة أو الضرر الذي أصاب الغير الذي ليس طرف فيها.

ب- المسؤولية الجزائية: قد تقع على الخبير المحاسب أيضا مسؤولية جزائية وذلك في حالة تعمده في ارتكاب بعض الأفعال التي يحضر القانون المنظم لمهنة الخبراء القيام بها⁽¹⁾، سواء ما يتعلق ببعض الممارسات التي تخرج عن أخلاقيات المهنة أو القيام ببعض التصرفات الخطيرة التي تمس بمصادقية العمل القضائي بصفة عامة، وأهم الأفعال التي قد يقوم بها الخبير وتشكل جرائم، نجد ما يتعلق بالرشوة واستعمال النفوذ من أجل المساس بحقوق أحد أطراف الخصومة وعدم المساواة بين الطرفين أثناء إنجاز المأمورية.

بالعودة إلى نص المادة 62 من القانون المنظم لمهنة الخبراء⁽²⁾، نجدها تقر بأن الخبير المحاسب يتحمل المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، بمعنى أنه في حالة مخالفة الخبير لمختلف الأحكام المتعلقة بممارسة المهنة فإنه سيخضع للمتابعة الجزائية، ونظراً لخطورة طبيعة الأخطاء والتصرفات التي يقوم بها الخبير فقد كيّفها المشرع ضمن الجرائم التي يعاقب عليها القانون، تم النص على بعض هذه التصرفات في القانون المنظم لكيفية التسجيل في قوائم الخبراء، الذي أحالنا إلى تطبيق مواد في قانون العقوبات إذا كان التصرف يشكل جريمة بتوفر مختلف أركانها، أما في الحالات الأخرى التي لم يتم ذكرها في المرسوم التنفيذي فنعود إلى الأحكام العامة المتعلقة بمختلف أنواع الجرائم التي لها علاقة بمختلف المهن⁽³⁾.

⁽¹⁾ للمزيد حول إقرار المسؤولية الجزائية للخبير المحاسب أثناء ممارسة مهامه، راجع:

- محمدي سامية، "تدابير حماية الخبير في الأمر 02-15 المعدل والمتمم لقانون الإجراءات الجزائية"، المجلة الدولية للبحوث القانونية والسياسية، مخبر السياسات العامة وتحسين الخدمة العمومية، حمة لخضر- الوادي، العدد الأول، 2019، ص.ص. 112-131.

- DELHOMME Maxime, *La responsabilité pénale de l'expert-comptable*, Joly éd., Paris, 1998.

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 120.

- VALLET Bernand, Op.Cit.

⁽²⁾ قانون رقم 10-01، مرجع سابق.

⁽³⁾ يمكن تلخيص أهم الأفعال التي تُكيّف على أنّها جرائم فيما يلي:

1- شهادة الزور: في حالة قيام الخبير المحاسب بإبداء رأيا كاذبا أو مؤيدا لوقائع يعلم أنّها خاطئة أو محرفة فإنه يُتهم أنّه ارتكب جريمة شهادة الزور، كما نصت عليه المادة 17 من المرسوم التنفيذي المنظم لكيفية التسجيل لدى قوائم الخبراء المعتمدين، وقد جاءت المادة 238 من قانون العقوبات واضحة في هذا الشأن، التي جاءت تقريبا بنفس صيغة المادة 17 السابقة الذكر، بنصها "الخبير المعين من طرف الجهة

الفصل الثاني

مظاهر عدم فعالية الخبرة القضائية لتسوية الخصومة الضريبية

تدعيماً لعمل الجهاز القضائي، ومن أجل مصداقية الوظيفة التي يمارسها هذا الجهاز، يتم توفير كل الوسائل القانونية التي تساعد في ممارسة مهامه بشكل يضمن إعادة الحقوق لأصحابها، وتفادي أية تجاوزات.

أتضح لنا من خلال ما سبق من الدراسة، أنّ القاضي الإداري أثناء نظره الدّعى الضريبية قد يلجأ قبل الفصل فيها إلى انتداب خبير قضائي مختص في المحاسبة من ضمن قائمة الخبراء المعتمدين لدى الجهة القضائية، وذلك في إطار السُّلطة التقديرية التي يملكها القاضي في الاستعانة بالخبير أو عدم الاستعانة به.

وإذا سلّمنا بالإجراء الروتيني الذي يقوم به قضاة المحكمة الإدارية وحتى مجلس الدولة، بانتداب خبراء في المجال الضريبي، فإنّ هذا لن يكون كافياً لتحديد مصير الخصومة الضريبية، على هذا الأساس

القضائية الذي يبدي شفاهاً أو كتابة رأياً كاذباً أو يؤيد وقائع يعلم أنها غير مطابقة للحقيقة وذلك في أية مرحلة كانت عليها الإجراءات، تطبق عليه العقوبات المقررة لشهادة الزور وفقاً للتقسيم المنصوص عليه في المواد من 232 إلى 235.

أمّا بالنسبة للعقوبة المقررة، فقد أحالتنا المادة 238 من قانون العقوبات إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المواد من 232 إلى 235 من نفس القانون، التي تختلف درجاتها بالنظر إلى جسامه الفعل المرتكب. فإذا تعلق الأمر بشهادة الزور في مواد الجنایات، يعاقب بالسجن من خمسة إلى عشر سنوات، وإذا تلقى الشاهد مكافئة أو وعوداً فإنّ العقوبة تشدّد وتكون من عشرة إلى عشرون سنة، وقد تطبق على شاهد الزور عقوبة أشد من السجن المؤقت إذا تمّ الحكم على المتهم بهذه العقوبة.

إذا تعلق الأمر بشهادة الزور في مواد الجنح، يعاقب الشاهد بالحبس من سنتين إلى ثلاثة سنوات، وقد ترفع العقوبة إلى عشرة سنوات إذا تبين أنّه تحصل على منافع من المتهم. أمّا في مواد المخالفات، فيعاقب من سنة إلى ثلاثة سنوات على الأكثر وبغرامة من 500 إلى 1800 دج وتشدّد العقوبة من سنة إلى خمس سنوات إذا تحصل على نقود أو مكافأة أو وعوداً وبغرامة من 500 دج إلى 7500 دج.

2- إفشاء السر المهني: تلجّ مختلف القوانين سواء المتعلّقة بتولي الوظائف التابعة للدولة أو المهن الحرة على ضرورة احترام السر المهني الذي يعلمه الموظف بمناسبة أدائه لوظيفته، لتعلق هذا بالحقوق الشخصية للأفراد، وقد ألحت المادة 71 من القانون المنظم لمهنة الخبراء المحاسبين، على ضرورة حفظ السر المهني، وذلك تحت طائلة الخضوع للعقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات من أهم التّصرفات التي تفيد عدم احترام الخبير للسر المهني هي حالة احتواء تقريره على معلومات شخصية تتعلق بأحد الخصوم، دون أن تكون هناك ضرورة لإدراجها في التقرير وفي حالة إدانة الخبير المحاسب بإحدى جرائم القانون العام أو تلك التي تحكمها القوانين الخاصة فهذا يعني أنّ مثل هذا الخبير لا فائدة ولا مبرر من جوده ضمن قائمة الخبراء المعتمدة لدى الجهة القضائية. ولا يمكن للجهة القضائية أن تثق في مصداقية الخدمات التي يقدمها. كما ستتأثر سمعته بالنسبة لزيائته العاديين الذين كان يتعامل معها بعيداً عن الجهة القضائية. راجع للمزيد:

ينبغي البحث عن أي مدى تكون لتقرير الخبير المحاسب القيمة العلمية والقانونية لإثبات الدّعى الضريبية (المبحث الأول).

كما تتجلى مظاهر نقص القيمة العلمية لتقرير الخبرة بالنظر إلى التفكك الإجرائي الذي لازم الخصومة الإدارية بصفة عامة نظراً لتأثر القواعد الإجرائية الإدارية بالقواعد العادية⁽¹⁾، الأمر الذي يعرقل عملية الفصل في هذه الخصومة (المبحث الثاني).

المبحث الأول

قصور النظام الإجرائي للخبرة القضائية في مادة الضرائب

إنّ اعتراف القاضي الضريبي بضرورة الاستعانة بالخبير في تخصص المحاسبة من أجل تنويره بالمسائل المحاسبية ليس بموقف ضعف بالنسبة للقاضي، وإنّما هو موقف شجاع ومسؤول يفيد بأنّ هذا الأخير يحتاج حقيقةً إلى مساعدة خبير مختص، ويعترف بصفة ضمنية بصعوبة الفصل في المنازعة الضريبية نظراً لتعقدها، ويفيد من جانب آخر بأنّ القاضي يسعى إلى البحث عن الوسائل الصحيحة للفصل في المنازعة الضريبية بشكل يضمن عدم التعدي على حقوق أي طرف من أطراف هذه المنازعة.

فكما سبق الإشارة إليه، فإنّ عمل الخبير المحاسب يعتبر تكملة لعمل القاضي، وكلاهما يسعى إلى تحقيق هدف نبيل كأصل عام وهو البحث عن الحقيقة التي قد تختفي في مضمون الوثائق والمستندات المتعلقة بمحاسبة المكلف بالضريبة باعتبارها لب المنازعة الضريبية كأصل عام.

إلا أنّ الاعتراف بأهمية الخبرة القضائية في مادة الضرائب لا يعني ذلك أنّ عمل الخبير هو الأساس أو المنطلق الذي يعتمد عليه القاضي للفصل في الدّعى الضريبية، وإنّما عمل الخبير المحاسب ينبغي أن يُحصر فقط في المسائل التقنية ولا يجوز له إبداء رأي قانوني لكي لا يتجاوز عمل القاضي.

لتقييم عمل الخبير المحاسب وأهميته لتسوية المنازعات الضريبية ينبغي البحث عن حجية تقرير الخبير المحاسب وكيفية تعامل القاضي الضريبي مع هذا التقرير، وهل يستند عليه بصفة مطلقة أو نسبية للفصل في الدّعى الضريبية، وما هي الأسباب التي قد تجعل تقرير الخبرة باطلا رغم احتوائه على

⁽¹⁾ يرى الأستاذ (سلماني منير) أنّه مهما حاولنا الفصل بين القواعد الإجرائية الإدارية ونظيرتها العادية، فلا يمكن إنكار تأثير الإجراءات الإدارية بالعادية نظراً لعلاقة الواعد العادية وتشبّع القاضي بالأحكام القانونية الخاصة، راجع:

- سلماني منير، "قواعد الإجراءات الإدارية في مواجهة القواعد الإجرائية العادية"، من أعمال الملتقى الدولي الثامن حول التوجهات الحديثة للقضاء الإداري ودوره في إرساء دولة القانون، المنعقد بكلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، يومي 06 و 07 مارس 2018، ص.

معلومات مهمة للفصل في الدَّعوى (المطلب الأوَّل)، وفي الأخير يجدر بنا الأمر البحث أيضا عن العوارض التي تصيب تقرير الخبرة وتجعله غير صالح للعمل به أثناء الفصل في الخصومة الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأوَّل

من حيث القيمة الفنية والقانونية لتقرير الخبير المحاسب

تعتبر الخبرة القضائية دليل من أدلة الإثبات، إلا أنَّها ليست بالدليل القاطع أو الحاسم، بل تخضع لسلطة المحكمة التي قد لا تتقيّد بالرأي الذي انتهى إليه الخبير في تقريره⁽¹⁾، فرأي الخبير لا يعدو أن يكون إلا عنصراً من عناصر الإثبات التي تخضع لتقدير المحكمة دون مُعقّب عليها، على هذا الأساس قد ترفض المحكمة تقرير الخبير وتفصل في الخصومة بناءً على أدلة أخرى مقدمة في الدَّعوى⁽²⁾. من جانب آخر وباعتبار الخبير يقدم رأي تقني ومحايد، فهذا ما يجعله قد يؤثر على الحكم الذي يصدره القاضي في موضوع النزاع⁽³⁾، بسبب عدم تخصص القاضي في المسائل التقنية المتعلقة بالعمليات الضريبية.

للتفصيل أكثر وتبيان الحالات التي تكون لتقرير الخبير المحاسب حجّة أمام الجهة القضائية وفي مواجهة الأطراف، يستوجب علينا البحث عن نقطتين أساسيتين، الأولى تتمثل في معالجة كيفية تعامل القاضي الضريبي مع تقرير الخبير المحاسب من خلال تفصح ومناقشة ما جاء في محتواه (الفرع الأوَّل) والثانية تتمثل في سلطة القاضي الإداري أثناء مناقشة ما جاء في مضمون التقرير (الفرع الثاني).

الفرع الأوَّل

اتساع سلطات القاضي الإداري مؤشر يُكمّش من قيمة الخبرة الضريبية

يُمارس القاضي الإداري دوراً إجرائياً وذلك بتسيير الأدلة ومحاولة اكتشافها وليس إنشائها، فلا يمكن للقاضي اللجوء إلى تعيين خبير في القضية ما لم يثبت المدعي الواقعة القانونية المنشئة للحق الذي يدعيه⁽⁴⁾، مع الأخذ بعين الاعتبار الدور الإيجابي الذي يمارسه القاضي الإداري فيما يخص مساعدة

(1) الشنيكات مراد محمود، مرجع سابق، ص. 232.

(2) بوشاك نجيبة و سايح آسية، مرجع سابق، ص. 386.

(3) بوبشير محمد أمقران، النظام القضائي الجزائري، مرجع سابق، ص. 168.

(4) محساس سفيان، مرجع سابق، ص. 32.

أطراف الخصومة في البحث عن الأدلة المفيدة لحسم هذه الخصومة، وعدم تقيده بالمبدأ العام في الإثبات المدني الذي يلزم المدعي لوحده إثبات ما يدعيه بتحميله لعبء الإثبات⁽¹⁾.

إذا اقتنع القاضي بضرورة الاستعانة بخبير مختص في مجال المحاسبة، فإنه يحدّد مهامه بدقة وينتظر منه خلاصة حول الإشكالات التقنية المطروحة في النزاع، من أجل مناقشتها والاعتماد عليها للفصل في الدّعى أو رفضها مباشرة. ومهما كانت طريقة تعامل القاضي مع تقرير الخبرة، فينبغي عليه أن يبرر ما توصّل إليه من خلال مناقشة تقرير الخبير المحاسب (أولاً)، بشرط أن يعتمد القاضي على أسس ومعطيات منطقية لإقرار الأخذ بالتقرير أو استبعاده (ثانياً).

أولاً

كيفية تعامل القاضي الضريبي مع مضمون تقرير الخبير المحاسب

الأصل أنّ للمحكمة السُّلطة التقديرية المطلقة في كيفية مناقشة ما جاء في تقرير الخبير المحاسب، الذي تنتهي مهمته مباشرة بعد إيداع تقريره أمام المحكمة المختصة، وإجرائاً لا يمكن للقاضي مناقشة عمل الخبير إلّا من خلال مبادرة أحد أطراف الخصومة بإعادة السير في الخصومة كإجراء ضروري يسمح من خلاله للقاضي بفحص ومناقشة مضمون التقرير بالقبول أو الرفض.

فإذا انتهى الخبير من المأمورية الموكلة إليه، يقوم بإعداد تقرير مفصل، ويجب عن كل التساؤلات الفنية التي طرحها عليه القاضي باعتباره مختص في تلك المسائل، ويلتزم بإيداع التقرير أمام الجهة القضائية⁽²⁾، ممّا يسمح لأطراف الخصومة بإمكانية إعادة عرض النزاع أمام نفس الجهة القضائية بموجب عريضة إعادة السير في الخصومة، أو ما يسمى بدعوى الرُّجوع، التي لا يمكن قبلوها إلّا إذا بُنيت على مناقشة ما جاء في مضمون التقرير.

ما يمكن الإشارة إليه خلال هذه المرحلة، أنّ المشرّع لم يُلزم الخبير بتبليغ الأطراف بعد إنجازه للمأمورية وإيداع التقرير أمام الجهة القضائية، عكس ما نجده لدى المشرّع الفرنسي الذي ألزم الخبير بأن يقوم بتبليغ أطراف الخصومة بأنّه انتهى من إنجاز التقرير وقام بإيداعه الجهة القضائية⁽³⁾، بهدف

⁽¹⁾ بن داني يوسف، "مدى استقلالية قواعد الإثبات في القانون الإداري عن نظرية الإثبات في القانون الخاص"، *مجلة القانون*، معهد العلوم القانونية والإدارية، المركز الجامعي أحمد زبانة- غليزان، العدد الأول، 2018، ص. 170.

⁽²⁾ راجع للمزيد:

- حزيط محمد، مرجع سابق، ص. 158.

- PINCHON François, Op.Cit. P. 338.

⁽³⁾ DUPONCHELLE Bruno, « la reforme de l'expertise devant les juridictions administratives », Op.Cit. P. 04.

السماح للطرف المعني بإعادة السير في الخصومة بعد أن يقوم بدفع الأتعاب التي حددها رئيس الجهة القضائية ليتمكن من إعادة السير في الدعوى.

أما بالنسبة لإشكالية تحديد الطرف الذي يباشر إجراءات إعادة السير في الدعوى، فإنّ المشرع أقر بأنّ الطرف الذي يهّمه الترجيع هو الذي يعيد السير في دعوى الرجوع، لكن هذا لا يمنع الطرف الآخر من القيام بهذا الإجراء إذا ثبت بأنّ المدعي لا يسعى لإعادة رفع الدعوى، خاصة إذا تضمن التقرير نتائج لا تخدم رافع الدعوى الأصلية، ممّا يجعله لا يسعى لإعادة السير في الخصومة لتفادي مناقشة التقرير من طرف القاضي والحكم في غير صالحه.

ما يميّز المنازعة الضريبية أنّها لا تطرح الكثير من الإشكالات فيما يخص الطرف الذي يسعى لإعادة السير في الخصومة، على أساس أنّها خصومة بين طرفين تتحدّد مراكزهما القانونية منذ البداية وقبل عرض النزاع أمام الجهة القضائية، فالمكلّف الضريبة هو الطرف المهم في الدعوى وهو المبادر لاتخاذ مختلف الإجراءات ضد العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لضمان تسديد الضريبة المفروضة على المكلّف بها، ممّا يفيد بأنّ هذا الأخير هو الذي يرفع الدعوى وهو أيضا الذي يسعى أمام الخبير من أجل إعداد التقرير ويواصل إجراءات إعادة السير في الدعوى وكلّه أمل في إنصافه من طرف الجهاز القضائي.

بالعودة إلى نص المادة 86 فقرتها الثامنة من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، نجدها تُقر بحق كل طرف الاطلاع على تقرير الخبير الذي تمّ إيداعه خلال أجل 20 يوما بعد الإيداع، وذلك بعد تبليغ الأطراف تبليغا قانونيا، إلّا أنّ هذا النص ما هو إلّا خبر على ورق بدليل أنّ الخبراء لا يلجؤون إلى تبليغ أطراف الخصومة بعملية إيداع التقرير أمام الجهة القضائية، وإنّما الأطراف هم الذين يسعون أمام الخبير للاستفسار، ومن جانب آخر فإنّ تحديد أجل عشرون يوما للإطلاع على التقرير لا مبرر له من الناحية العملية نظراً لعدم احترام هذه المدة لاستخراج التقرير.

كما أنّ استعمال المشرع لعبارة الإطلاع على التقرير يعتبر تعبير ناقص لأنّ الأطراف لا يطلعون على التقرير أمام الجهة القضائية، وإنّما يقومون باستخراج نسخ منه من أجل مناقشة ما جاء في مضمونه والهدف من استخراج التقرير ليس فقط للإطلاع عليه، وإنّما من أجل مباشرة إجراءات إعادة السير في الخصومة التي لا تتمّ إلّا بعد استخراج التقرير.

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ما يمكن ملاحظته في هذا الإطار، أنَّ المشرع الجزائري ومن خلال الأحكام المتعلقة بالخبرة القضائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، لم يشترط استخراج التقرير المودع خلال آجال محدّدة، عكس ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، ممّا يُثير استغراب لموقف المشرع خاصة أننا أمام مسائل إجرائية متعلقة بالخبرة القضائية، فكان على المشرع أن يقرّر نفس الأحكام فيما يخص الآجال وذلك لتفادي وقوع المتقاضين في لبس، وحتى المحامين الذين يعتمدون على تطبيق الأحكام الواردة في القانون الإجرائي العام.

كما أنَّ المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، لم تُشير ولو بطريقة غير مباشرة إلى إجراءات إعادة السير في الدّعى، هذا ما يُعاب على نص المادة وعلى موقف المشرع فيما يخص الخبرة في مادة الضرائب التي خصّص لها مادة قانونية واحدة لا يمكن أن تُلم بمختلف الإجراءات التي ينبغي إتباعها، فلا يُعقل أن نص المادة الوحيدة المتعلقة بالخبرة لم تُشير إلى إعادة السير في الدّعى وحتى لم يتمّ استعمال الإحالة إلى القانون الإجرائي العام، هذا ما يعتبر فراغ قانوني يسمح للأطراف باستعماله للاحتجاج بطلان بعض الإجراءات التي لا تخدمهم.

هذا ما يستلزم على الأطراف ومحاميهم البحث في الأحكام الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية لإمكانية إعادة السير في الدّعى بعد الخبرة كما جاء في نص المادة 93 من نفس القانون⁽³⁾، التي أقرت باستئناف السير في الخصومة من الطرف الذي يهّمه التعجيل، بموجب طلب بسيط، إلّا أنَّ حتى هذه المادة ناقصة وغامضة في نفس الوقت لسببين:

- أنَّ المشرع أقرباً إلى إعادة السير في الخصومة بعد الانتهاء من الإجراءات التّحقيقي المأمور به، يقوم به الطرف الذي يهّمه التعجيل، ممّا يطرح استفسار حول مدى منطقية هذا المبدأ، على أساس أن إعادة السير في الخصومة ليس بالضرورة يقوم به الطرف الذي يهّمه التعجيل، إنّما الطرف الذي طلب تعيين خبير وهو نفس الطرف الذي يلزمه القاضي بدفع تسبيق للخبير لإنجاز الخبرة، بمعنى آخر أن من يسعى للقضاء ويطالب بوجود حق معين ويطلب إثباته هو الذي يتّخذ مختلف الإجراءات بداية من دفع مبلغ التسبيق واستخراج الصيغة التنفيذية، فليس في كل الحالات هو الطرف الذي يهّمه التعجيل.

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(3) تنص المادة 93 من نفس القانون على "يستأنف السير في الخصومة بعد الانتهاء من التحقيق، من الخصم الذي يهّمه التعجيل، وذلك بموجب طلب بسيط".

يطرح نص هذه المادة من الناحية العملية إشكال حقيقي يتمثل في عدم سعي الطرف الذي حدده القاضي لدفع التسبيق إلى مواصلة إجراءات استخراج نسخة من التقرير ودفع بقية الأتعاب، الأمر الذي يجعل الطرف الآخر لا يمكنه استخراج نسخة من التقرير إلا بعد تسديد الأتعاب، وفي الكثير من الحالات يعتمد الخصم الذي عيّنه القاضي لدفع التسبيق إلى عدم مواصلة الإجراءات للتأثير على الخصم الآخر خاصة إذا وصلت إليه معلومات حول مضمون تقرير الخبير المودع، هذا ما يجعل الملف عالق أمام الجهة القضائية فحتى الخبير لا يتحصل على أتعابه، وقد يؤدي الأمر إلى سقوط الإجراءات بمرور مدة سنتين دون إعادة السير في الدعوى⁽¹⁾.

- الملاحظة الثانية التي يمكن إثارتها، هي أنّ المشرع أشار إلى أنّ إعادة السير في الخصومة بعد الانتهاء من الإجراءات التحقيقيّة المأمور به، يكون بموجب طلب بسيط، هذا ما يثير تساؤل حول طبيعة هذا الطلب ومضمونه، وهل حقيقة يتم إعادة السير في الدعوى بموجب طلب بسيط خاصة إذا علمنا أنّ إعادة السير في الدعوى إجراء قضائي مهم جداً، ينبغي على من باشر هذا الإجراء أن يحترم مختلف الشكليات الجوهرية الواجب توفرها لرفع أية دعوى قضائية، فكيف للمشرع أن يقر بأن استئناف الخصومة يتم بموجب طلب بسيط، فهو أصلاً ليس بطلب، وإنّما عريضة تتضمن إرجاع الدعوى بعد الخبرة أو دعوى الرجوع أو دعوى إعادة السير في الخصومة، التي تتمّ وقف مختلف الشكليات المعتادة لرفع الدعوى القضائية.

أكثر من ذلك، فإنّ إعادة السير في الدعوى يعتبر إجراءً جد مهم، ومن خلال عريضة إعادة السير يجب على الطرف المرجع أن يناقش وبدقة مضمون التقرير، سواءً بطلب المصادقة عليه إذا جاء مضمون التقرير في صالحه، أو طلب استبعاد الخبرة إذا لم تخدم الخصم الذي أعاد السير في الدعوى، وهنا ينبغي على المرجع أن يناقش مضمون التقرير بطريقة ذكية ومنطقية للتأثير على القاضي وإقناعه، هذا ما يفيد أن استعمال المشرع لعبارة طلب بسيط يثير الإبهام.

بعد إيداع التقرير لا يمكن للخبير القيام بأية إضافات أو تعديلات لمحتواه، إلّا في مرحلة مناقشة التقرير من طرف القاضي الذي يمكن أن يأمر الخبير بالحضور أمامه وتقديم توضيحات⁽²⁾، وإذا تبين للقاضي أنّ ما جاء في التقرير غير كاف فقد يأمر بتعيين خبير آخر.

(1) كما جاء ذلك في نص المادة 222 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(2) أشارت إلى هذا الإجراء المادة 141 من نفس قانون القانون.

ثانيا

مناقشة مضمون تقرير الخبرة

بعد إعادة السير في الخصومة من الطرف الذي يهّمه الأمر، يبدأ دور القاضي الإداري في فحص ومناقشة مضمون التقرير بمشاركة أطراف الخصومة الذين لهم دور أساسي ومساعد للقاضي، باعتبار أن مناقشة التقرير يكون من طرف محامي كل طرف، وأكد أن المحامي يملك روح النقد والمناقشة، ويساهم في تحليل ما جاء في التقرير، حتى أنه في الكثير من الأحيان نجد أن القاضي يركّز على المناقشة التي جرت بين الأطراف من خلال تبادل المذكرات، هذا ما يسهّل عليه مناقشة ما جاء في التقرير لاسيما وأنه يتضمن مسائل حسابية معقدة.

وفي حالة عدم وضوح بعض المسائل التي تضمنها التقرير يمكن للقاضي أن يستدعي الخبير المحاسب من أجل توضيح تلك المسألة الغامضة، عندما لا يمس ذلك بنتائج التقرير، كما يمكن يأمر نفس الخبير بتكملة النقص أو يعين خبير آخر للقيام بذلك⁽¹⁾، مع أنه من الناحية العملية قد لا يكلف القاضي نفسه عناء استدعاء الخبير وطلب توضيحات، عكس ما نجده في القانون الأردني الذي أقرب أنه بعد إيداع تقرير الخبرة أمانة الجهة القضائية، يقوم القاضي المختص باستدعاء الخبير من أجل مناقشة تقريره⁽²⁾.

⁽¹⁾ يعتبر إجراء استدعاء الخبير لمناقشة محتوى التقرير إجراء بسيط وغير مكلف للخصوم، لكن الإشكال الذي يطرح بالنسبة لهذه المسألة أن المشرع منح للقاضي السلطة التقديرية في استدعاء الخبير لمناقشة محتوى التقرير عندما لا يستوعبه، ممّا يجعل الخبير يقدم توضيحات ويناقش القاضي في المسائل التقنية الصعبة الاستيعاب بالنظر إلى التكوين المحدود للقاضي في مختلف العلوم، وإذا سلمنا بهذا الإجراء فإن الإشكال المطروح هو مصير وقيمة المعلومات التي يقدمها الخبير للقاضي، اسناداً إلى طبيعة الإجراءات القضائية التي تتم في شكل مكتوب، الأمر الذي لا يتوافق مع طبيعة الشروحات التي يقدمها الخبير شفاهة أمام القاضي، هل هذا يعني أن هذا الأخير يقوم بتدوين هذه الإضافات بصفة شخصية أو يأمر الخبير كتابتها بصفته خبير، مع العلم أنه يمنع على الخبير تعديل محتوى التقرير بعد إيداعه الجهة القضائية فمن المبادئ التي تقوم عليها مختلف التشريعات، أنه لا يمكن للخبير الذي أودع تقريره أمانة ضبط الجهة القضائية، أن يعيد النظر في النتائج التي توصل إليها أو تعديلها، إلا في حالة تقديم توضيحات للقاضي في الجلسة وبحضور الخصوم، ومن جانب آخر ألا تؤثر هذه التوضيحات التي يقدمها الخبير على المحتوى التقني الذي يتضمنه التقرير، ومن جانب آخر كيف يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على الإضافات والشروحات التي قدمها الخبير دون أن تكون مدونة في تقرير خاص، حتى أن هذه التوضيحات التي يقدمها الخبير قد تؤثر على حقوق الدفاع المقررة للخصوم، لأن المشرع يضمن لهم الحق في مناقشة محتوى التقرير عملاً بمبدأ الجاهية، راجع للمزيد:

- بوفاتح أحمد، "سلطة القاضي المدني إزاء تقرير الخبرة القضائية"، *مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية*، المركز الجامعي تامنراست، العدد الثاني، 2019، ص. 141.

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 247.

⁽²⁾ حتمل أيمن محمد علي، مرجع سابق، ص. 106.

رغم مشاركة الأطراف في مناقشة مضمون التقرير، فلا يتدخلون في النتيجة التي سيصل إليها القاضي، الذي يجب عليه أن يقرر الأخذ بتقرير الخبرة أو استبعاده دون إشراك الأطراف في هذا الموقف⁽¹⁾.

الفرع ثاني

سلطات القاضي الإداري في التعامل مع محتوى تقرير الخبرة

اتضح لنا من خلال ما سبق من الدراسة، أن القاضي الإداري هو سيد الملف القضائي يتخذ ما يراه مناسباً من إجراءات بهدف البحث عن الحقيقة في مادة الضرائب، بالنظر إلى الموقف الأقوى والممتاز لإدارة الضرائب في مختلف مراحل فرض الضريبة وتحصيلها، كما تبين لنا أيضاً أن انتداب خبير في المحاسبة هو من السلطات التي يحوزها فقط القاضي الذي له أن يستعين بالخبير أو لا يفعل حسب اقتناعه الشخصي⁽²⁾، فتقرير الخبرة لا يقيّد القاضي⁽³⁾، وإنما يساعده فقط من أجل الوصول إلى حل عادل للمنازعة الضريبية، رغم ذلك يجب على القاضي أن يناقش مضمون التقرير بإحتراف ولا يسعى لتشويه مضمونه، إذا كان يمكن الاعتماد عليه لاستخلاص نتائج، ومع ذلك يجب تفسير المحتوى بشكل صحيح، ولا يجب أن يُقوّل للخبير ما لم يقوله⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ يرى الأستاذ الدكتور (بوشير محند أمقران) أن رأي الخبير يعتبر كأصل عام رأي إستشاري ومجرد عنصر إقتناع يخضع لمناقشة الأطراف وتقدير قضاة الموضوع، راجع: - بوشير محند أمقران، النظام القضائي الجزائري، المرجع السابق، ص. 223.

⁽²⁾ ما يميّز إجراء الخبرة القضائية أن أحكامها تتشابه تقريبا في مختلف التشريعات، لاسيما ما يتعلق بمبدأ جوازية الإجراء، فأغلب التشريعات تتفق على أن هذا الإجراء رغم النص عليه في القوانين الإجرائية إلا أنه يبقى من السلطات الخاصة بالقاضي، يمارسها متى شاء ولا يفعل متى شاء دون الاكتراث لطلبات الأطراف. راجع: - عطا الله محمد على محمد، مرجع سابق، ص. 50.

⁽³⁾ تتفق مختلف التشريعات وحتى الاجتهادات القضائية على منح كل السلطة للقاضي في الأخذ بنتائج الخبرة أو استبعادها، راجع للمزيد: - قرار محكمة التعقيب التونسية (القسم مدني)، عدد 3390، مؤرخ في: 2000/12/14، [متوفر بموقع وزارة العدل التونسية]: <http://jurisprudence.e-justice.tn/cgi-bin/wxis>، (تمّ الاطلاع عليه بتاريخ 2018/08/10) الذي جاء فيه " إن عمل الخبير لا يعدو وأن يكون عنصرا من عناصر الإثبات الواقعية في الدعوى، يخضع لتقدير محكمة الموضوع التي لها سلطة الأخذ بما انتهى إليها، إذا رأت فيه ما يقنعها ويتفق وأحكام القانون وما ارتأته أنه وجه الحق في الدعوى"، راجع أيضا حول سلطة القاضي في القانون الفرنسي:

Voir pour plus de détails:

- OUDOT Melina Douchy, Op.Cit. P. 248.

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P.70.

- BESBES Slim, Op.Cit. P. 124.

نفس المبدأ أخذ القضاء المغربي كما جاء في قرار محكمة النقض، عدد 111311 بتاريخ: 2013/05/28، ملف مدني، أشار للقرار:

- المصطفى المهداوي، الخبرة القضائية في المادة المدنية بين الاعتماد والاستبعاد، سلسلة البحث الأكاديمي، منشورات مجلة العلوم القانونية،

مطبعة الأمنية، الرباط، 2015، ص. 31.

⁽⁴⁾ PINCHON François, Op.Cit. P.342.

من هنا ينبغي البحث عن مدى توسُّع سلطات القاضي الضريبي أثناء مناقشة ما ورد في تقرير الخبرة وذلك بالعودة إلى موقف المشرع الجزائري، مع الاستعانة بموقف القضاء من هذه المسألة⁽¹⁾.

أولا

للقاضي الضريبي مطلق الحرية في الأخذ بمضمون تقرير الخبير المحاسب

جاء في نص المادة 144 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة..⁽²⁾"، يفهم من نص هذه المادة أنَّ المشرع منح السُّلطة التقديرية كما جرت العادة أثناء مختلف مراحل التَّحقيق والفصل في الخصومة القضائية للقاضي للأخذ بنتائج الخبرة أو استبعادها، دون إمكانية مناقشة القاضي حول الموقف الذي اتَّخذه.

أ- المصادقة الكلية أو الجزئية على مضمون التقرير: باعتبار أنَّ تعيين خبير يكون من أجل توضيح المسائل الفنية التي تخرج عن إختصاص القاضي، فالأصل أنَّ هذا الأخير يأخذ بما توصَّل إليه الخبير كعنصر فعَّال يقيد القاضي الإداري الذي لا يتفقه في المسائل التقنية⁽³⁾.

يترتب على هذا أنَّ للقاضي كامل السُّلطة التقديرية التي من خلالها قد يقرّر المصادقة الكلية أو الجزئية على التقرير⁽⁴⁾، أو الحكم دون ما جاء في التقرير، وحتى إلغاء الخبرة لعيب شكلي أو الأمر بخبرة جديدة إذا رأى أنَّ ذلك مفيد⁽⁵⁾.

⁽¹⁾ لقد ظهر جدل فقهي حول سلطة القاضي في التعامل مع مضمون التقرير الذي يعدّه الخبير، فهناك من الفقه من يرى أن القاضي مقيد بما يتوصل إليه الخبير الذي يكون دوره أهم من دور القاضي في المسائل التقنية، واتجاه آخر يناهز بمنح السلطة التقديرية المطلقة للتعامل مع تقرير الخبرة، فالقاضي حسب هذا الاتجاه هو الخبير الأعلى، أمّا دور الخبير فلا يرقى إلى الحكم القضائي ويعتبر فقط رأي استشاري بالنسبة للقاضي، راجع للمزيد:

- خروفة غانية، سلطة القاضي الجنائي في تقدير الخبرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العقوبات والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري- قسنطينة، 2009، ص.ص. 121-125.

⁽²⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽³⁾ جوادي الياس، مرجع سابق، ص. 146.

⁽⁴⁾ من القرارات الصادرة عن مجلس الدولة التي تفيد الأخذ بما جاء في تقرير الخبير نجد، قراره رقم 154758، الذي صادق فيه مجلس الدولة على قرار المجلس القضائي استناد أسس منطوقه على ما جاء في تقرير الخبير المحاسب الذي توصل إلى أنَّ محاسبة المستأنف غير ممسوكة وفقا للقانون. راجع:- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 154758، الصادر بتاريخ: 1999/06/21، أشار للقرار:

- كوسة فضيل، "التحقيق الجنائي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة"، مرجع سابق، ص. 178.

⁽⁵⁾ محمود توفيق اسكندر، مرجع سابق، ص. 83.

كما جاء أيضا في الفقرة الثانية من نفس المادة: "القاضي غير ملزم برأي الخبير، غير أنه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة"، من خلال ما جاء في هذه الفقرة يتبين لنا أنَّ المشرع اعترف بإمكانية استبعاد تقرير الخبرة وعدم الأخذ به بصفة مطلقة، بشرط أن يسبب ذلك، بمعنى أنَّه حتى إذا اعتمد القاضي على مضمون التقرير أثناء مناقشته فهذا لا يعني أنَّه يتقيد بالنتيجة التي توصّل إليها الخبير في خلاصته، وفي الكثير من الحالات نجد أنَّ القاضي قد يستخلص عدّة نتائج من مضمون التقرير التي قد تعكس النتيجة التي توصّل إليها الخبير، فقد يتمكّن هذا الأخير من توضيح المسائل التقنية التي طُلبت منه، لكن خلاصته لا تندرج مع التحليل الذي اعتمده في محتوى التقرير.

يفهم من نص المادة 144 السابق الإشارة إليها، أنَّ المشرع منح للقاضي السُلطة التقديرية في الأخذ بما جاء في التقرير جملةً وتفصيلاً، وله أن الأخذ بجزء ممّا تضمنه التقرير واستبعاد الجزء الآخر، كما يمكن أن يستبعد كل ما جاء في التقرير.

إلا أنَّ ما يُثير الاستغراب من خلال موقف المشرع، أنَّه من جهة أقرب بمنح السُلطة التقديرية للقاضي للإحالة على الخبرة أو عدم الإحالة، حتى ولو بطلب من الخصوم، باستعمال صياغة الجواز في المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وأقر من جهة أخرى في نص المادة 144 من نفس القانون بضرورة تسبب القاضي لموقفه عندما يستبعد ما جاء في التقرير، هذا ما يفيد التناقض الذي وقع فيه المشرع الجزائي، على اعتبار أن المبدأ العام يقضي بعدم تقييد حرية القاضي في اتخاذ أي تدبير تحقيقي، والنص على ضرورة تسبب عدم الأخذ بنتائج الخبرة يعتبر تقييداً لسُلطة القاضي الذي يجب عليه أن يبرر الموقف الذي اتّخذه تجاه محتوى التقرير.

تبرز أيضا السُلطة الممنوحة للقاضي في مرحلة مناقشة التقرير، أنَّه في حالة اعتماد الخبرة المتعددة، التي ينتج عنها إعداد عدّة تقارير بنتائج مختلفة، أنَّ للقاضي السُلطة الواسعة في الموازنة بين الآراء التي توصّل إليها هؤلاء الخبراء والأخذ بالرأي الذي يرى أنَّه أكثر منطقية بالنظر إلى النتيجة المتوصل إليها⁽¹⁾.

كما اعترف المشرع من خلال نص هذه المادة بأهمية الخبرة بدليل أنَّه ألزم القاضي الذي لا يأخذ بنتائج الخبرة أن يسبب ذلك الرفض، بمعنى إذا قرر القاضي استبعاد نتائج الخبرة عليه أن يبرر سبب هذا الاستبعاد، عن طريق الإشارة إلى الإشكال أو النقص أو التناقض الموجود في التقرير، الذي جعله يستبعده

⁽¹⁾ قروف موسى الزين، مرجع سابق، ص. 258.

من المناقشة⁽¹⁾، خاصة في المجال الضريبي أين تطرح مسائل حسابية تستلزم تدخّل خبير مختص، فمن غير المنطقي أن يستبعد القاضي النتائج التي توصل إليها الخبير دون أن يبرر سبب هذا الاستبعاد⁽²⁾، لكي لا يتم المساس بمصداقية مرفق القضاء باعتباره حامي الحقوق.

أكد الاجتهاد القضائي الجزائري مبدأ حرية القاضي في الأخذ بنتائج التقرير أو استبعادها في الكثير من القرارات⁽³⁾، مثل قرار المحكمة العليا رقم 320730 الذي جاء في إحدى حيثياته: "حيث تبين من القرار المطعون فيه، أنه صادق على الحكم المعاد على أساس أنه روعيت في تحديد التعويض مقتضيات نص المادة 176 من القانون التجاري حسبما هو ثابت في تقرير الخبرة والذي كان الفاصل بين الخبرتين السابقتين الأمر الذي يتعين معه اعتمادها والأخذ بها وهذا ما قضى به الحكم المستأنف ويستوجب تأييده والاستئناف غير مبرر، وما أثير من المستأنفين لا يستحق الاهتمام أمام ما صدر من خبرات وأحكام في الموضوع. وعليه يكون قضاة الموضوع قد استعملوا ما لديهم من سلطة تقديرية لتفضيل خبرة على أخرى وردوا على دفع الطاعنين بما فيه الكفاية، مما يجعل الوجه غير مؤسس ويرفض ويتعين لذلك رفض الطعن بالنقض"⁽⁴⁾.

(1) كرس الاجتهاد القضائي الجزائري شرط تسبب استبعاد نتائج الخبرة في الكثير من قراراته، أهمها القرار الصادر عن الغرفة المدنية بالمحكمة العليا الذي جاء في إحدى حيثياته "حيث يتبين من تقرير الخبرة محل الترجيع أن قضاة المجلس لم يناقشوا تقرير الخبرة مطلقا ولم يبينوا الأسباب التي أدت بهم إلى استبعاد نتائج هذه الخبرة. وإنما اكتفوا بسرد أسانيد المطعون ضده وهم بذلك شابوا قراراتهم بقصور الأسباب بل بانعدامها، لدى يتعين نقض القرار المطعون فيه دون حاجة لمناقشة باقي الأوجه المثارة". راجع: - قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 806311، الصادر بتاريخ: 2012/06/21، بين (خ-أ) و (خ-ت) ضد (ه-م). مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2013، ص.ص. 143 - 149.

(2) إذا كان المشرع الجزائري قد منح الحق للقاضي في استبعاد نتائج الخبرة بشرط تسبب ذلك، فهناك من التشريعات التي تمنع على القاضي رفض ما جاء في مضمون التقرير إلا في حالة مخالفة شكلية جوهرية أثناء إعداد التقرير، وقد أكد القضاء البلجيكي هذا المبدأ في عدة قرارات. راجع:

- civ. Bruxelles, 24 sept. 1987, cité par : AFSCHRIFT Thierry, Op.Cit. P. 331.

(3) حتى القضاء المصري ساير هذا المبدأ في الكثير من قراراته، منها قرار المحكمة الإدارية العليا ، طعن رقم 998، الصادر في 1987/03/31، الذي جاء فيه "إن الاستعانة بأهل الخبرة لإجراء من إجراءات الإثبات هو أمر متروك تقديره لمحكمة الموضوع، وإذا ما رأت الاستعانة برأي الخبير فإن لها التقدير الموضوعي لكافة عناصر الدعوى، وهي لا تلتزم إلا بما تراه حقا وعدلا من رأي لأهل الخبر، ولها أن تأخذ بما تظمن إليه من تقرير الخبير، ولها أن تطرح ما انتهى إليه الخبير كله أو بعضه". أشار للقرار:

- عطا الله محمد على محمد، مرجع سابق، ص. 52.

(4) قرار المحكمة العليا، ملف رقم 320730، الصادر بتاريخ 2003/09/09، قضية (س.س) ضد (س.س) (ف)، المجلة القضائية، العدد الأول، 2003، ص. 302.

من القرارات التي تفيد أيضا سلطة القاضي في استبعاد نتائج التقرير نجد، القرار الصادر عن مجلس الدولة في 20/09/2005 الذي جاء فيه: " حيث أن إدارة الضرائب قد توصلت من خلال تحقيقها في محاسبة المستأنف عليه وعلى ضوء المعلومات الواردة إليها أن المحاسبة غير قانونية لاحتوائها على عيوب شكلية وموضوعية لثبوت إخفاء المستأنف عليه لمداخيله المتمثلة في تسبيقات سددت له من طرف شركة ENAD وعدم حيازته على فواتير خلال الفترة المعنية.

وحيث أن إعادة تقدير المستأنفة لرقم الأعمال المحقق فعلا مبرر عملا بالمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة، كما أن الطريقة المعتمدة لإعادة تشكيله سليمة عكس ما جاء في تقرير الخبير (م.ع) الذي أخطأ عند تقديره لرقم الأعمال المحقق ولهامش الربح المطبق.

وحيث أن القرار المستأنف عند مصادقته للخبرة المعنية وتخفيضه لمبلغ الضريبة دون الاستناد إلى عناصر موضوعية ومنها ثبوت عدم مسك محاسبة قانونية وثبوت المبالغ المقبوضة فعلا من طرف المستأنف عليه من خلال كشوفه البنكية، يكون قد أخطأ في تقدير الوقائع وفي تطبيق القانون وبالتالي يتعين القضاء بإلغائه وفصلا من جديد برفض الدعوى الأصلية لعدم تأسيسها⁽¹⁾.

من خلال ما جاء في محتوى القرار يتبين لنا سلطة قضاة مجلس الدولة في إعادة النظر في كل المراحل التي مرت بها الخصومة الضريبية، فرغم مختلف المراحل التي سائرت عملية الفصل في الدعوى والأمر بالخبرة والمصادقة على تقرير الخبير الذي جاء في صالح المكلف بالضريبة، والذي صادق عليه قضاة الغرفة الإدارية، إلا أنه وبعد استئناف القرار من طرف مديرية الضرائب صدر هذا القرار، الذي من خلاله يبدو وأن قضاة مجلس الدولة لم يعترفوا بما توصل إليه الخبير المعين ورفضوا ما جاء في تقريره، على أساس وجود أدلة تفيد عدم مسك محاسبة منتظمة وثبوت أن المكلف قد قبض المبالغ موضوع الاعتراض من خلال الكشوف البنكية.

فرغم إيجابية موقف مجلس الدولة الذي يفيد أن القاضي الإداري قد لا يحتاج إلى عمل الخبير عند وجود أدلة قوية وواضحة تفيد عدم صحة إدعاءات المكلف بالضريبة، لكن كان ينبغي أن يتم الوصول إلى هذا الموقف من طرف قضاة أول درجة الذين أمروا مباشرة بانتداب خبير وهذا الأخير أنجز المأمورية لصالح المكلف، الأمر الذي أدى إلى إطالة أمد الفصل في المنازعة والزيادة في المصاريف القضائية التي أكيد يتحملها المكلف بالضريبة باعتباره خاسر الدعوى، فلو تمكّن قضاة الدرجة الأولى من استيعاب موضوع

⁽¹⁾ قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 021975، الصادر في 20/09/2005، أشار للقرار:

- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص. 178.

النزاع والإطلاع على الوثائق والكشوفات لتمكنوا من الفصل مباشرة في الدَّعوى برفض طلبات المكلف كما فعل قضاة مجلس الدولة، دون مصاريف إضافية⁽¹⁾.

جاء أيضا في قرار آخر لنفس الجهة القضائية " ... حيث أن المبلغ الممنوح لا يتطابق والتقييم الذي اقترحته الخبرات الثلاثة المعنية..."⁽²⁾، فمن خلال وقائع هذه القضية اتضح أنه تمَّ الأمر بانتداب خبير للمرة الثالثة، بسبب اختلاف نتائج الخبراء، ورغم الضرر الذي ألحق الخصم الذي ألزمه القاضي بتسديد أتعاب هؤلاء الخبراء، فقد قرَّر قضاة مجلس الدولة عدم الأخذ بمضمون هذه الخبرات الثلاثة والأمر بخبرة أخرى استناداً إلى التناقض في النتائج التي توصَّل إليها هؤلاء الخبراء، ممَّا يفيد حقيقة الخلل الذي يكتنف عملية الفصل في الخصومات الضريبية.

وللأسف يبدو أنَّ الأمر بأربعة خبرات مبالغ فيه، يفيد من جهة صعوبة الفصل في الخصومة الضريبية ويفيد أيضا أنَّ دور القاضي الإداري محدود في هذا المجال، فلا يُعقل إنجاز هذا العدد من التقارير دون أن يتمكَّن القضاة، لاسيما على مستوى مجلس الدولة من الوصول إلى استيعاب حقيقة النزاع. هذا ما يفيد عدم جراءة القاضي الإداري الذي يساهم هو الآخر في الإضرار بالمتقاضى خاصة المكلف بالضريبة عن طريق الأمر بعدة خبرات دون وجود مبرر لذلك، ممَّا يساهم في إطالة أمدَّ الفصل في الخصومات.

مع أنَّ الواقع العملي أثبت أنَّ القضاة يعتمدون كثيراً على ما جاء في تقارير الخبراء أثناء الفصل في الدَّعاوى المحالة على الخبرة، ممَّا يجعل هؤلاء الخبراء يتحولون إلى قضاة⁽³⁾، كما أنَّ المبدأ الذي يعتمده القضاة للأخذ بمضمون الخبرة أو استبعاده هو مدى وضوح تقرير الخبرة من عدمه⁽⁴⁾، رغم أنَّ الوضوح لا يعني في كل الأحوال أنَّ الخبير قد أنجز المهمة على أحسن وجه.

⁽¹⁾ أقرَّت المحكمة العليا في إحدى قراراتها بعدم إمكانية إعادة الفصل في النقطة القانونية التي فصل فيها الحكم التمهيدي الذي أمر بانتداب خبير، وأنَّه لا يمكن إعادة تأسيس الملف ومراجعة الحكم التمهيدي فيما قضى وإعطاء وصف قانوني جديد غير ذلك الوصف الذي توصل إليه القاضي الأمر بالخبرة ويعتبر هذا خرق لحجية الشيء المقضي به، راجع:

- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 474037، الصادر بتاريخ: 2008/01/16، *مجلة المحكمة العليا*، العدد الثاني، 2008، ص.ص. 237-239.

⁽²⁾ قرار مجلس الدولة (الغرفة الرابعة)، الصادر في 1999/07/26، أشارت للقرار:

- شيعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الضريبية، مرجع سابق، ص. 108.

⁽³⁾ سيد أحمد محمود، مرجع سابق، ص. 22.

⁽⁴⁾ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص. 228.

ب- مختلف الحلول التي تكون بحوزة القاضي في حالة استبعاد الخبرة: تكمل للسلطة التقديرية التي يملكها القاضي الإداري، فله أن يتخذ ما يراه مناسباً إذا لم يستأنس لما جاء في محتوى التقرير وتناديا للمساس بالحق في الدفاع المقرر قانوناً، فإن دور القاضي لا يتوقف عند استبعاد نتائج الخبرة، بل عليه أن يبرر العطب أو العيب الذي أصاب التقرير لسبب عدم الأخذ بما جاء في مضمونه.

فإذا تبين للقاضي أن الخبرة ضرورية لحسم المنازعة وأنّ الخبير لم يتمكّن من إنجاز المأمورية على أحسن وجه، فله أن يصادق جزئياً على ما جاء في التقرير ويعين خبير آخر لتكملة النقص أو حتى أنّه يمكن أن يعين نفس الخبير ويطلب منه إضافات لسد النقص الذي أصاب خبرته.

كما له أن يستبعد كل ما جاء في مضمون التقرير ويأمر بانتداب خبير آخر يقوم بنفس المهام المحددة في الحكم الأول⁽¹⁾، ورغم منطقية فكرة قياس قيمة نتائج التقرير بالنظر إلى مدى نجاح الخبير في إنجاز تقريره بأحسن المواصفات التي تفيد مصداقية ما جاء فيه من معلومات، إلّا أنّ الغريب في موقف المشرع الجزائري أنّه لم يشير بصفة مباشرة إلى طريقة إعداد التقرير من حيث مدى وضوحه ومدى نجاح الخبير في إعداد التقرير، سواء في الأحكام الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية أو في قانون الإجراءات الجبائية.

حتى أنّه عندما تطرق إلى الحكم المتعلق بالخبرة أشار إلى سلطة القاضي في الأخذ بالخبرة أو استبعادها في نص المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لكن لم يشير إلى أسباب الاستبعاد ولا إلى وضوح أو غموض التقرير، أمّا بالنسبة لما ورد في المادة 86 فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية فإنّ المشرع أتى بفكرة أخرى مفادها أنّه إذا رأت المحكمة أنّ الخبرة غير سليمة أو غير كاملة لها أن تأمر بخبرة جديدة أو تكميلية، على الأقل في هذه المادة يبدو وأنّ المشرع قد وضع أنّه في حالة عدم وضوح ما جاء في التقرير يتم اللجوء إلى خبرة أخرى، عكس ما نجده في قانون الإجراءات المدنية والإدارية أين لم يربط بين عدم وضوح التقرير مع استبعاد الخبرة، ممّا يوسع من حرية القاضي الإداري على حساب حقوق الخصوم.

يمكن تحديد أهم الحلول التي تكون متاحة أمام القاضي الإداري لإنهاء الخصومة الضريبية في:

⁽¹⁾ MOUGENOT Dominique, « déroulement de la procédure civile et place de l'expertise dans le procès », Op .Cit. P. 15.

1- الأمر بخبرة تكميلية: يأمر القاضي بهذه الخبرة إذا لم يجد في تقرير الخبير المعلومات الكافية⁽¹⁾ لأنه ليس من السهل على الخبير المنتدب من طرف الجهة القضائية الإلمام بكل وقائع النزاع وتوضيح كل المسائل التقنية التي حددها له القاضي وذلك بسبب صعوبة وتعقيد بعض النزاعات وبسبب عدم تمكن الخبير من التوصل إلى توضيح كل المسائل، ممّا يجعل خبرته ناقصة في بعض الجوانب رغم دقتها في مسائل أخرى، وحتى لو تمكّن الخبير من توضيح كل المسائل فقد تتّضح للقاضي مسائل أخرى ووقائع جديدة ينبغي الإلمام بها بالرغم من دقة الخبرة الأولى، ممّا يجعله يأمر بخبرة تكميلية قد يقوم بها نفس الخبير أو يعيّن خبير آخر إذا كانت تلك الوقائع تحتاج إلى تخصص آخر من أجل الإلمام بها.

لهذا النوع من الخبرة أهمية معتبرة لأنّها تكملّ النقص الذي ساد الخبرة الأولى، كما تُسهّل على الخبير المعين إتمام المهمة المسندة له على أحسن وجه، لأنّه يستند إلى الخبرة الأولى وعلى أساسها يضيف المعلومات الإخرى التي يحتاجها القاضي، وحتى بالنسبة للمدة التي يتمّ خلالها إنجاز هذه الخبرة تكون وجيزة بالنظر إلى بساطة المهمة المكلف بها⁽²⁾.

2- الأمر بخبرة مضادة: في حالة ما إذا تمّ تعيين أكثر من خبير واحد في نفس النزاع دون التوصل إلى نفس النتائج أو الوصول إلى نتائج متناقضة، فهنا ليس من العدل الاعتماد على تقرير الخبير الأول واستبعاد التقرير الخبير الثاني أو العكس، لكن يحق للقاضي انتداب خبير آخر من أجل إعداد خبرة مضادة يتمّ فيها مناقشة النتائج التي توصل إليها كلا الخبيرين، وينبغي عليه أن يجتهد من أجل تبين مدى صحّة ودقة التقرير الأول أو الثاني، وذلك عن طريق التحري والبحث عن مختلف الأدلة التي تُفيد النزاع مع مناقشة النتائج التي تمّ التوصل إليها سابقا، وفي حالة ما إذا تمكّن هذا الخبير الأخير من إعداد تقرير واضح ودقيق فإنّ القاضي يعتمد عليه ويكون الحل الراجح بالنظر إلى تقارير الخبرات السابقة.

أمّا في حالة ما إذا تبين للقاضي أنّ الخبير الأخير توصّل إلى نفس النتائج التي توصل إليها أحد الخبراء السابقين فإنّه يأخذ مباشرة بهذا التقرير، لكن إذا اختلفت نتائج الخبير الأخير عن تلك التي توصل إليها كلا من الخبيرين السابقين فتكون للقاضي السُلطة التقديرية في الأخذ بهذه الخبرة أو استبعادها حسب اقتناعه بما جاء في تقرير الخبرة، وفي هذه الحالة يمكن له تعيين خبير آخر يقوم بنفس المهام.

أكدت المحكمة العليا على ضرورة الأمر بخبرة مضادة في حالة عدم الوصول إلى حل القضية المعروضة على القاضي في عدّة قرارات منها:

⁽¹⁾ بوفاتح أحمد، مرجع سابق، ص. 140.

⁽²⁾ FAVRD Karine, LOBE Madeleine et JEAN PAUL Markkus, Op. Cit. P. 190.

- القرار رقم 155373 المؤرخ في 1998/11/18 الذي جاء فيه: إذا ثبت وجود تناقض بين خبرة وأخرى وتعذر فض النزاع بين الطرفين وجب الاستعانة بخبرة فاصلة وعدم الاقتصار على خبرة واحدة تماشيا مع متطلبات العدل، ولما ثبت من القرار المطعون فيه أن جهة الاستئناف اعتمدت على الخبرة الثانية ورجحتها على الخبرة الأولى المتناقضة معها دون تعليل كاف فإنها تكون قد أساءت تطبيق قواعد الإثبات والقصور في التسبب مما يعرض القرار للنقض⁽¹⁾.

- القرار الصادر في 1999/12/20 الذي تتمثل وقائعه في اختلاف نتائج الخبرة مع المبلغ المطالب به ممّا جعل المجلس يقرّر الأمر بخبرة مضادة، كما جاء في إحدى حيثيات القرار "حيث أنه يستخلص من ملف الدعوى والخبرة المنجزة من طرف الخبير (ل.أ)، بأن الحسابات المعمولة من طرف هذا الأخير والحسابات التي أنجزتها الولاية تبين اختلاف هام في النسب فيما يخص حساب مراجعة الأسعار ذاتها مما يستوجب إجراء خبرة مضادة والقيام بالمهمة نفسها والتي قام بها الخبير السابق"⁽²⁾.

- من القرارات التي تفيد أيضا عدم اقتناع الجهة القضائية بكل التقارير المنجزة حول نفس الخصومة، نجد الاستئناف المرفوع أمام مجلس الدولة، الذي فصل فيه بتاريخ 1999/07/26، تتلخص وقائع القضية أنّ المحكمة الإدارية انتدبت ثلاثة خبراء على التوالي بسبب التناقض الموجود بين النتائج التي توصّل إليها الخبراء، وفي الأخير فصلت الغرفة باستبعاد كل التقارير وقدرت تقييم المبلغ المتنازع عليه حسب سلطتها التقديرية، وبعد استئناف القرار، قرّر قضاة مجلس الدولة الأمر بخبرة أخرى بسبب عدم إمكانية الفصل في القضية دون تقييم مبلغ التعويض المتنازع عليه⁽³⁾.

- بالإضافة إلى قرار المحكمة العليا الصادر في 2000/06/12، الذي قضى بتعيين خبير ثالث لتقييم قيمة العقار موضوع فرض حقوق التسجيل، وأكد هذا القرار أنّه نظرا لوجود تناقض بين نتائج تقرير

⁽¹⁾ قرار المحكمة العليا، ملف رقم 155373، الصادر في 1998/11/18، المجلة القضائية، العدد الثاني، 1998، ص. 55.

⁽²⁾ قرار مجلس الدولة، (الغرفة الثالثة)، الصادر في 1999/07/29، (قرار غير منشور).

⁽³⁾ جاء في إحدى حيثيات القرار "حيث وبالفعل فإن المبلغ الممنوح لا يتطابق والتقييم الذي اقترحه الخبراء الثلاثة المعينة على التوالي ومن جهة أخرى توصلت الخبراء الثلاثة المنجزة من قبل إلى تقييمات مختلفة. حيث أنه ومادام أن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء قسنطينة لا تملك ما يجعلها تحدد المبلغ الحقيقي للمتر المربع للأرض المتنازع عليها ومن ثم تقييم مبلغ التعويض، يتعين ولحسن سير العدالة وتبعا لظروف القضية الاستجابة لطلب الأطراف وتعيين خبير ليقوم بالمهمة المحددة بالقرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة المؤرخ في 1991/03/06". راجع: - قرار مجلس الدولة (الغرفة الرابعة)، الصادر في 1999/07/26، (قرار غير منشور).

الخبير الأول والخبير الثاني الذين تمّ تعيينهما من طرف الدرجة الأولى فإنّ الأمر يستوجب الأمر بخبرة ثالثة وفاصلة⁽¹⁾.

3- الفصل في الدعوى دون الحاجة للأمر بأي تدبير تحقيقي: قد يقرّر القاضي الإداري أثناء فصله في دعوى الرجوع، استبعاد الخبرة أو الخبرات المنجزة والفصل في الدّعى دون الحاجة إلى الأمر بخبرة أخرى، تتجلى هذه الوضعية أكثر في حالة اختلاف القاضي الذي فصل في الدّعى الأصلية مع القاضي الذي فصل في دعوى الرجوع، فعملاً بالسُّلطة التقديرية للقاضي له أن يأمر بأي تدبير تحقيقي، لكن إذا تمّ الفصل في دعوى الرجوع من طرف قاضي آخر فهذا الأخير له أيضاً السُّلطة التقديرية في معالجة الملف كما يريد، فلهو أن يقرّر عدم حاجته إلى تقرير الخبرة من أجل الفصل في الدّعى بسبب وضوح الوقائع المثارة فيها.

رغم إمكانية تقبُّل هذا المنطق القانوني الذي يفيد سلطة القاضي في معالجة موضوع الدّعى حسب قناعته، إلّا أنّه يفيد نوع من الإفراط في منح هذه السُّلطة التي من خلالها يتضرّر المتقاضى من هذا الإفراط، بدليل أنّه في بعض القضايا يتمّ الأمر بعدّة خبرات لكن في نهاية المطاف يفصل القاضي في الخصومة دون الاستعانة بما جاء في هذه التقارير⁽²⁾.

من القضايا التي عُرضت على مجلس الدولة وقرر هذا الأخير استبعاد نتائج الخبرة مباشرة والقضاء برفض الدعوى الأصلية لعدم التأسيس، نجد الاستئناف المرفوع من طرف مديرية الضرائب لولاية البليدة ضد قرار الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء البليدة الذي قضى بالمصادقة على تقرير الخبير وتحديد مبلغ الضريبة المقدرة ب 857.861 دج، وقد قرر قضاة مجلس الدولة إلغاء القرار والتصدي من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس، وقد جاء في إحدى حيثيات القرار "... حيث أن محاسبة المستأنفة تم رفضها نتيجة غياب فواتير البيع كلية.

⁽¹⁾ قرار المحكمة العليا، ملف رقم 184974، الصادر بتاريخ: 2000/06/12، (قرار غير منشور).

⁽²⁾ إذا سلمنا بأنّ المشرّع الجزائري قد منح واسع السُّلطة التقديرية للقضاة في التعامل مع نتائج الخبرة، سواء بقبولها أو رفضها، فهذا مُبرّر بمبدأ حرية القاضي في الاقتناع، الذي يقضي أنّه إذا لم يقتنع بواقعة معينة فلا يستطيع الأخذ بها والاستناد إليها لإصدار حكمه، ورغم موقف مجلس الدولة الذي يفيد منح سلطات واسعة للقاضي الإداري، إلّا أنّ قضاة المحكمة العليا لم يوسعوا في الأخذ بهذا التوجه، فقد ضيقوا في عدة مناسبات من سلطة القاضي في التعامل مع تقرير الخبرة عندما يتضمن معلومات فنية تخرج عن معرفة القاضي، وأقروا أنّه لا ينبغي أن يفصلوا في الخصومة متجاهلين المعلومات التقنية، لاسيما عندما تتعلق بتقييم نسبة العجز في القضايا الطبية، فلا يمكن للقاضي أن يعدل هذه النسبة بصفة عشوائية دون الأمر بخبرة أخرى. راجع:

- قرار المجلس الأعلى، ملف رقم 49302، الصادر بتاريخ: 1988/04/11، المجلة القضائية، العدد الثاني، 1992، ص. 40.

وحيث أن الضرائب المفروضة على المستأنف عليه مبررة ولم يثبت هذا الأخير أنها مبالغ فيها. وحيث لا يمكن للخبير التأكد من رقم الأعمال بجدية في غياب فواتير البيع للمقارنة والتأكد مما سجل في محاسبة المستأنف. وحيث أن القرار المستأنف باعتماده على الخبرة التي قام بها الخبير دون استدعاء المستأنفة والتأكد من تصريحاتها وتحرير محضر عملاً بنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية ودون التأكد من محاسبة المدعي يكون قد أخطأ في تقدير الوقائع فيتعين إلغاؤه والقضاء من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس⁽¹⁾.

يتضح من خلال حيثيات هذا القرار أن قضاة مجلس الدولة قرروا مباشرة عدم الأخذ بكل ما جاء في تقرير الخبير المحاسب، وبرزوا ذلك من جانبين، الأول أن المكلف بالضريبة لم تكن بحوزته وثائق محاسبية لإمكانية دراستها، وغياب هذه المحاسبة يفيد لا محالة عدم مصداقية طلباته، فكان على قاضي الغرفة الإدارية أن يرفض الدعوى مباشرة دون ضرورة إحالتها على الخبرة. من جانب آخر، فإن النتيجة التي توصل إليها الخبير كانت بصفة عشوائية، تفيد لا محالة أن خبراء المحاسبة في الكثير من الحالات يعدون تقاريرهم حسب تصريحات المكلف بالضريبة، بدليل أنه حسب وقائع هذه القضية أن الخبير لم يستدعي مديرية الضرائب لسماع أقوالها ومناقشة وثائقها.

ثانياً

الحجّة التي يحوزها تقرير الخبير المحاسب

إذا نجح الخبير في الإجابة على تساؤلات القاضي ولم يخرج عن المهام المسندة إليه، فإنّ الجهة القضائية تعتمد على ما جاء في مضمون التقرير كعنصر فعال للفصل في الخصومة الضريبية⁽²⁾، ممّا يثير نقطة أساسية تتمثل في مدى إمكانية الاحتجاج المطلق بما جاء في تقرير الخبير لإثبات الحق المتنازع فيه بصفة مطلقة، أم أنّ هذه الحجّة تبقى نسبية وليست متعديّة⁽³⁾.

(1) قرار مجلس الدولة، ملف رقم 037555، الصادر بتاريخ 2008/02/13، قضية (ت.م) ضد (م.د)، أشار للقرار:

- حاكم الطاهر، مرجع سابق، ص. 114.

(2) كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص. 257.

(3) مصطلح الحجّة يجد تطبيقه في الأحكام القضائية، فالأحكام الحائزة لحجّة الشيء المقضي فيه، هي تلك الصادرة عن محكمة أوّل درجة، لكنها لا تحوز قوة الشيء المقضي فيه، إلّا في حالة عدم استئنافها خلال الأجل، وهذه الحجّة تُطبق على كل أطراف الخصومة، راجع لمزيد: - GUYOMAR Mattia et SELLER Bertrand, Op .Cit. P. 345.

أ- الحجية النسبية في مواجهة الأطراف: عندما يقرر القاضي الأخذ بمضمون التقرير بصفة كلية فإن هذا يعني أن الحكم أو القرار الذي سيصدره يكون مبني على مضمون التقرير وتكون لهذا التقرير قوة ثبوتية لإثبات الدعوى الضريبية⁽¹⁾، سواء لصالح المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، وهنا تظهر حجية التقرير بالنظر إلى الجهة المرفوع أمامها النزاع والتي أمرت بإجراء الخبرة.

فإذا تم الأمر بالخبرة من طرف القاضي الضريبي على مستوى الدرجة الأولى، فهذا يعني أن الحكم الذي أصدره القاضي مؤسساً على نتائج الخبرة يعتبر حكماً ابتدائي قابلاً للاستئناف أمام مجلس الدولة ممّا يفيد أن الحجية التي يحوزها الحكم المبني على نتائج الخبرة هي حجية نسبية، يمكن لجهة الاستئناف إعادة النظر في منطوق الحكم وإقرار عدم جدية الخبرة المنجزة واستبعادها مع إمكانية الأمر بخبرة أخرى أو الفصل في الاستئناف دون الحاجة إلى انتداب خبير، وهذا يدخل دائماً ضمن السلطات الممنوحة للقاضي الإداري.

ب- الحجية المطلقة عملاً بمبدأ قوة الشيء المقضي فيه: أمّا الاحتمال الثاني لإقرار حجية ما جاء في مضمون التقرير، فهي تظهر في حالة المصادقة على تقرير الخبرة من طرف قاضي المحكمة الإدارية وتأييد الحكم من طرف جهة الاستئناف، ممّا يجعل الحكم المبني على ما جاء في مضمون التقرير يصبح نهائي ويحوز قوة الشيء المقضي فيه، أو في حالة استئناف المكلف بالضريبة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الذي لم يأمر بأي إجراء تحقيقي، ثم يقبل قضاة مجلس الدولة تعيين خبير، فإذا نجح الخبير في إنجاز المأمورية على أحسن وجه، يمكن لقضاة مجلس الدولة المصادقة على ما جاء في التقرير ويصبح القرار الصادر نهائياً ويجعل ما ورد في التقرير له الحجية الكاملة على أساس أنه لا يمكن إعادة الاعتراض على ما جاء فيه، لكون القرار صدر من طرف أعلى جهة وله قوة الشيء المقضي فيه.

من القرارات الصادرة عن مجلس الدولة الجزائري التي تفيد هذا الطرح نجد القرار رقم 01777 الذي تتمثل وقائعه في قيام إدارة الضرائب بإعادة تقييم مبلغ الضريبة على التركة المفروضة على المكلف الذي لم يرضى بهذا التقييم، وقرر اللجوء إلى الغرفة الإدارية لمجلس قضاء البليدة لطلب إلغاء الضريبة التي يعتبرها غير مطابقة للقانون، وقد تمّ تعيين خبير لتقييم المبلغ المستحق وتوصل هذا الأخير إلى خصم مبلغ 9.364.000 دج من المبلغ المفروض على المكلف.

⁽¹⁾ لقد ظهر جدل فقهي حول القيمة الثبوتية لتقرير الخبرة، فهناك جانب من الفقه يقيد ويضيّق من قيمة التقرير، واتجاه آخر يرى أنّ لتقرير الخبرة القوة الثبوتية المطلقة ما لم يتم إثبات وجود خطأ في تقرير الخبرة. راجع للمزيد حول هذا الجدل الفقهي:

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 70.

- PASTOREL Jean- Paul, Op.Cit. P. 93.

بعد إعادة السير في الدَّعوى، تمَّ المصادقة على ما جاء في تقرير الخبرة، هذا ما لم يرضي ويقنع إدارة الضرائب التي قامت باستئناف القرار أمام مجلس الدولة، وبالعودة إلى منطوق القرار الصادر عن هذه الجهة يبدو أنَّ قضاة المجلس أقرّوا مباشرة بأنَّ الخبرة المنجزة تمت في إطار القانون وأنَّه قام بالمهمة المستندة إليه وقدر قيمة العقار والرسوم المستحقة وفقا للقانون.

جاء في إحدى حيثيات القرار " حيث أن الخبير أنجز مهمته وفقا للقانون وحسب المهمة المكلف بها وتوصل إلى تحديد دقيق للضريبة المستحقة مما يجعل المصادقة عليها كان صائبا وعليه فإن قضاة المجلس قد أصابوا في قرارهم مما يستوجب المصادقة عليه"⁽¹⁾.

ما يمكن التعقيب عليه من خلال مجريات هذه القضية، أنَّ قضاة مجلس الدولة أقرّوا مباشرة بأنَّ الخبير قد نجح في إنجاز المأمورية على أحسن وجه دون أن يتوسعوا في تبرير وتبيان كيف أنَّ الخبير نجح في مهمته وما هي المؤشرات التي تفيد ذلك، هذا ما يفيد أنَّ حتى قضاة مجلس الدولة قد يبالغوا في هذا الإقرار الظاهري، الذي لم يتبع بتسبيب ومناقشة بناء لتبان ذلك.

وأثناء مناقشة تقرير الخبرة حتى ولو تضمن معلومات قيّمة ومفيدة للفصل في الخصومة الضريبية إلا أنَّ هذا التقرير قد تعترضه أسباب تجعله غير صالح للمناقشة رغم صحته مضمونا، هذا ما يستوجب علينا البحث عن العوارض التي قد تصيب تقرير الخبير المحاسب، وتأثير ذلك على مصير الخصومة الضريبية.

المطلب الثاني

من حيث العوارض التي قد تُصيب تقرير الخبرة الضريبية

تتَّج المهمة التي يقوم بها الخبير المحاسب بإعداد تقرير خبرة وإيداعه أمام الجهة القضائية، من أجل فحص مدى صحته وأهميته للفصل في الدَّعوى، إلا أنَّ هذا التقرير قد تعترضه بعض العوارض التي تؤدي إلى الشك في مدى الأخذ بمضمونه، رغم احتوائه على معلومات مهمّة للفصل في الدَّعوى. من النتائج المترتبة عن مخالفة بعض الإجراءات منذ الأمر القضائي المتضمن انتداب خبير هو إمكانية الحكم ببطلان التقرير (الفرع الأوّل)، وفي حالات أخرى قد يتأخر الطرف المعني باتخاذ إجراءات إعادة السير في الخصومة، ممّا تؤدي إلى سقوطها (الفرع الثَّاني).

⁽¹⁾ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 01777، الصادر بتاريخ: 2001/09/24، (قرار غير منشور).

الفرع الأول

بطلان تقرير الخبرة في مادة الضرائب

تعتبر الأعمال الإجرائية أعمال شكلية، يعني ذلك ضرورة احترام قانونية الشكل الذي فرضه المشرع عن طريق إتمام الإجراء بالوسيلة التي حددها القانون⁽¹⁾، بهدف التكريس الميداني لمختلف الإجراءات المنصوص عليها قانونا، ولتفادي العوارض التي تصيب الإجراء وتجعله غير صالح للأخذ به أثناء الفصل في الخصومات القضائية.

على هذا الأساس نجد أن المشرع يولي أهمية للإجراءات التي ينبغي احترامها في مختلف مراحل الخصومة القضائية، لما لها من دور في سير هذه الخصومة ومخالفتها يؤثر سلبا على العملية الإجرائية ويؤدي إلى بطلانها⁽²⁾.

من العوارض التي تصيب تقرير الخبرة هو إمكانية إثارة بطلان التقرير من الناحية الشكلية رغم سلامته من ناحية المضمون الأمر الذي يستوجب علينا البحث عن الحالات والوضعيات التي يمكن من خلالها إثارة هذه الدفَع (أولا)، لكي نصل إلى تبيان ما هي الآثار القانونية المترتبة عن تمسك أحد الأطراف ببطلان الخبرة (ثانيا).

أولا

تطبيقات البطلان الإجرائي للخبرة الضريبية

تعتبر نظرية البطلان من النظريات التي تجد أساسها في المسائل الإجرائية التي تتبع سير الخصومة القضائية، فمهما اجتهد أطراف الخصومة أو حتى الجهات القضائية في احترام كل الإجراءات والشكليات المقررة قانونا، فإنه قد يسهى أو يخالف أي طرف إجراء معين، الأمر الذي يترتب عنه بطلان العملية الإجرائية بأكملها، ولأجل إثارة بطلان الخبرة سواء من الناحية الشكلية أو من ناحية المضمون ينبغي أن يتم ذلك من خلال إثبات أن الخبير خالف الأحكام المتعلقة بالخبرة كما جاءت في القانون⁽³⁾.

⁽¹⁾ لبيض ليلي و علي خوجة خيرة، "النظام القانوني للبطلان في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري 08-09"، مجلة الحقوق والعلوم

الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد 11، العدد الأول، 2018، ص. 539.

⁽²⁾ راجع للمزيد: - بغاشي كريمة، مرجع سابق، ص. 167.

- RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P. 163.

⁽³⁾ Voir pour plus de détails :

- CONTIS Nicolas et GAYRARD Julie, « invoquer la nullité d'un rapport d'expertise judiciaire », Semaine Juridique (la semaine du praticien en questions), édition Générale, n° 05, 2016, P. 251.

- PINCHON François, Op.Cit. P. 343.

بالعودة إلى موقف المشرع الجزائري من مبدأ البطلان الإجرائي، وأخص بالذكر في مجال الخبرة القضائية، نجد أنه لم يسرد لنا بشكل مفصل ما هي الإجراءات التي بمخالفتها يؤدي ذلك إلى بطلان التقرير⁽¹⁾، من هنا ينبغي البحث عن حالات إقرار بطلان الخبرة وموقف المشرع الجزائري من هذا الجزاء سواء في قانون الإجراءات الجبائية أو في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مع تدعيم هذه الأحكام بموقف الاجتهاد القضائي في هذه المسألة.

أ- تطبيقات البطلان في قانون الإجراءات الجبائية: بالعودة إلى المادة 86 من هذا القانون⁽²⁾، لا نجد ولا إشارة إلى مصطلح بطلان تقرير الخبرة، مما يثير استغراب من هذا الموقف، فهل هذا يعني أن تقرير الخبرة في مادة الضرائب لا يمكن أن يكون عرضة للإبطال؟ أو يفيد السهو الذي وقع فيه المشرع كعادته؟ ومن جانب آخر ألا يمكن اعتبار أن المشرع أشار بصفة غير مباشرة لبطلان التقرير في حالة عدم احترام الأحكام التي أوردتها المادة 86 من نفس القانون؟.

في حقيقة الأمر، يبدو أنه من الصعب التكهّن بموقف المشرع في هذه المسألة، لسبب واحد مرده أن البطلان كجزاء إجرائي يطبقه القاضي في حالة تخلف بعض الإجراءات أثناء سير الخصومة الضريبية والقضائية بصفة عامة، وهذا البطلان له آثار خطيرة على الحق الموضوعي الذي هو موضوع المناقشة القضائية، فالأصل أن المشرع هو الذي يحدّد ما هي الحالات التي يمكن للقاضي أن يفصل بصفة منفردة ببطلان الإجراء باعتباره من النظام العام، وما هي الحالات التي لا يعتبر الإجراء المتخلف من النظام العام وما هي الوضعيات التي يعتبر الإجراء المتخلف ليس بدرجة كبيرة من الخطورة مما يترك الحرية لطرف المعني والمتضرر من إثارة الدّفع أو عدم إثارته.

كل هذا استناداً إلى مبدأ " لا بطلان بغير نص"⁽³⁾، الذي مفاده أن القاضي لا يعمل سلطته التقديرية في مسألة البطلان بل ينبغي عليه أن يحتكم إلى مضمون النصوص القانونية التي تُقرّر حالات

(1) من بين التشريعات التي حدّدت بصفة مباشرة ما هي الشكليات التي تؤدي إلى بطلان الخبرة القضائية، نجد التشريع البلجيكي الذي أورد سببين لبطلان التقرير وهما، في حالة عدم أداء الحلف القانوني من طرف الخبير، وحالة عدم استعمال اللغة الوطنية أثناء تحرير التقرير. راجع للمزيد:

- MOUGENOT Dominique, « la réforme de l'expertise judiciaire », Op.Cit. p. 14281/ 5.

(2) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(3) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم، تخصص القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2015-2016، ص. 96.

البطلان⁽¹⁾، ومع ذلك، لا يمكن الاعتراف مباشرة أنَّ المسائل المتعلقة بإجراء الخبرة في مادة الضرائب لا يمكن أن تكون عرضة للبطلان، لأنَّ هذه الإجراءات مهمة ومؤثرة على مصير الخصومة الضريبية، وفي حالة مخالفة البعض منها يساهم ذلك في المساس بحقوق أحد أطراف الخصومة.

لأجل حماية حقوق الأطراف المتخاصمة في الدَّعوى الضريبية، ولضمان عدم تعسف الخبير المحاسب عن طريق مخالفة بعض الإجراءات المهمة بهدف المساس بحقوق أحد الأطراف، يمكن القول أنَّه ينبغي على القاضي الإداري أثناء مراجعة تقرير الخبرة أن يراعي ويناقش مدى احترام الخبير للشكليات الجوهرية التي تمسَّ بحقوق الأطراف، فمن خلال الأحكام التي جاءت بها المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، يمكن لنا استخلاص بصفة غير مباشرة موقف المشرع من ضرورة احترام بعض الشكليات تحت طائلة البطلان، المتمثلة في:

- بطلان تقرير الخبير المحاسب في حالة إنجازه من خبير سبق وأن اطلع على ملف القضية: جاءت الفقرة الثالثة من المادة 86 بصيغة الإلزام حين منعت مشاركة الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة، أو الأشخاص الذين سبق وأن أبدوا رأياً في نفس القضية، فيستصاغ من هذه الفقرة أنَّه لا يمكن إنجاز الخبرة من أشخاص سبق وأن شاركوا أو اطلعوا على ملف الدَّعوى سابقاً، أحسن مثال في هذا الإطار بالنسبة للخبير المحاسب الذي سبق وأن تمَّ اختياره من طرف المكلف بالضريبة كمستشار له أثناء عملية التَّحقيق، فلا يمكن تعيين هذا الخبير من أجل إنجاز الخبرة في نفس موضوع الخصومة والأطراف. يعتبر هذا المنع منطقي إلى أبعد الحدود، لأنَّ ضمان إنجاز خبرة سليمة إجرائياً ومضمونا ينبغي أن تُحال على خبير محايد لم تكن له أية علاقة مع موضوع النزاع لا من قريب ولا من بعيد، لتفادي انحياز الخبير لأحد الأطراف.

هذا المنع الذي أقره المشرع أكيد أنَّ له مغزى ونتيجة، تتمثل في إقرار بطلان تقرير الخبرة إذا تمَّ اكتشاف أنَّ الخبير المعين سبق وأن اطلع على الملف، مع أنَّ النقطة التي يمكن إثارتها في هذا الصدد هي كيف يمكن الكشف والتحقُّق من هذه المسألة، هل القاضي الذي عيَّن الخبير هو الذي يجب عليه أن يتأكد من أنَّ الخبير لم تكن له علاقة بموضوع النزاع؟ أم أنَّ الخبير هو الذي يثير هذا السبب ويطلب

⁽¹⁾ يرى الأستاذ الدكتور (بن شيخ آث ملويا لحسين)، أنَّه ينبغي التمييز بين طبيعة الإجراء المتخلف ودور القاضي في هذا، فإذا تعلق الأمر بإجراء جوهري فيجب على القاضي إثارته حتى ولو لم يتم النصُّ على هذا البطلان، فيكون دور القاضي كاشفاً للبطلان وليس منشئاً له وحسب هذا الموقف وكأنَّ الأستاذ يعارض فكرة ضرورة النص على حالات البطلان بصفة مباشرة. راجع:

- بن شيخ آث ملويا لحسن، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، ط. 03، مرجع سابق، ص. 378.

⁽²⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

استبعاده من إنجاز المهمة، رغماً أن هذا الاحتمال الثاني مستبعد نوعاً ما، لاعتبار أن الخبير المحاسب أصلاً لا يعلم ولا يتفطن بأنه سبق وأن اطلع على الملف سابقاً، نظراً لكثرة عدد الملفات التي تُحال على خبير المحاسبة. ومن جانب آخر، فإن هذا الخبير قد لا يعلم أصلاً بوجود نص قانوني يمنعه من إنجاز خبرة في موضوع سبق وأن اطلع أو شارك فيه.

أمّا الاحتمال الآخر الذي مفاده أن القاضي هو من يتأكد من هذا الشرط، فإنه هو الآخر من الصعب عليه أن يتأكد من هذا الأمر، خاصة وأنه ليس هناك دليل مباشر يفيد أن الخبير سبق وأن اطلع على الملف، حتى في هذه الحالة فإن من يتضرر من هذا البطلان ليس القاضي أو الخبير وإنما أطراف الخصومة الضريبية، لاسيما المكلف الذي يسعى لإثبات صحة مطالبه، فلا يعقل الحكم ببطلان الإجراء رغم أن أطراف الدّعى لم يساهموا في هذا البطلان.

كما أن هذا الإقرار التشريعي قد يؤثر سلباً على حقوق المكلف بالضريبة إذا أثار ممثل الإدارة الضريبية الدّفع بالبطلان، خاصة وأن هذه الإدارة لها معلومات فيما يخص الأشخاص الذين سبق وأن كانت لهم اطلاع على ملف القضية، فتستعمل هذا الدّفع فقط من أجل القضاء ببطلان تقرير الخبرة لما تحتويه من معلومات تقنية مهمة لتسوية الخصومة الضريبية لصالح المكلف بالضريبة.

- مصير مخالفة بعض الإجراءات المتعلقة بعملية الخبرة: بالعودة إلى نفس المادة المتعلقة بالخبرة في مادة الضرائب وهي المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، نجد أنها حدّدت بعض المراحل التي تسير عليها الخبرة في هذه المادة، فقد أقرّت بأن أعمال الخبرة يشرف عليها الخبير المعين من طرف الجهة القضائية وذلك في حالة الأمر بالخبرة الثلاثية، الذي ينبغي عليه أن يحدّد ساعة وتاريخ إجراء الخبرة ويبلغ أطراف الخصومة وحتى الخبراء المعيّنين باختيار من الخصوم، وذلك 10 أيام قبل اليوم المحدّد للبدء في إنجاز الخبرة.

السؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو ألا يعتبر عدم احترام هذه الشكليات سبباً لبطلان تقرير الخبرة؟، فمن أجل الإجابة على هذه النقطة يستوجب التمييز بين طبيعة الإجراء الذي لم يتمّ احترامه أثناء إنجاز الخبرة، مع مراعاة مبدأ الضرر الذي لحق الطرف المتأثر من هذا الإجراء، وهذا عملاً بمبدأ ضرورة إثبات الضرر لإمكانية الاستفادة من قبول طلب بطلان الأعمال الإجرائية⁽²⁾.

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(2) للمزيد حول شرط الضرر الموجب لإقرار بطلان إجراءات التحقيق. راجع:

فمن الإجراءات المتعلقة بالنظام العام والتي يجب احترامها في مختلف مراحل سير الخصومات القضائية، بغض النظر عن الجهة القضائية المختصة، هو إجراء التبليغ الذي يعتبر من أهم الضمانات التي تركز مبدأ الوجاهية وحق الدفاع، عن طريق تبليغ كل إجراء يتخذ ضد أي طرف من أطراف الخصومة⁽¹⁾، فلا يمكن التسامح مع هذا الإجراء أثناء إعداد تقرير الخبرة الذي يحتّم على الخبير تبليغ الأطراف بتاريخ الانتقال لإنجاز الخبرة، كما أشارت إليه المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية التي أقرت بضرورة تبليغ الأطراف، ممّا يفهم بطريقة غير مباشرة أن عدم تبليغهم بتاريخ الانتقال يؤدي إلى بطلان الخبرة المنجزة.

أكد الاجتهاد القضائي الجزائي ضرورة الحرص على احترام هذا الإجراء، نظراً لكونه يمسّ بصفة مباشرة حقوق الأطراف، لأنّ عدم إعلام المكلف بالضريبة أو مصالح الإدارة الضريبية بتاريخ الانتقال لإنجاز المأمورية أكيد أنّه سيؤثر سلباً على حقوق الخصم الذي لم يتمّ تبليغه، لأنّه يفوت عليه فرصة تقديم دفعه المبررة في وثائق ثبوتية، ويعني ذلك ترجيح الكفة للخصم الذي حضر وقدم ملاحظاته ومستنداته لكن يبقى هذا مقترن بمدى تضرر الخصم الذي لم يتمّ تبليغه بهذا التخلف، أمّا إذا ثبت أنّه لم يتضرر فيمكن للقاضي رفض طلب البطلان لتخلف إجراء التبليغ، بمعنى يمكن للقاضي التسامح مع هذا الإجراء عندما لا يلحق ضرراً⁽²⁾.

- أغليس بوزيد، "إثبات الضرر من العيب الإجرائي الموجب للحكم ببطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري (دراسة تحليلية نقدية لنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية)"، *المجلة الأكاديمية للبحث القانوني*، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، المجلد 12، العدد الثاني، 2015، ص.ص. 437-453.

⁽¹⁾ للمزيد حول إجراءات التبليغ وأهميته في الخصومة القضائية، راجع:

- قبايلي طيب، "التبليغ الرسمي في ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، *المجلة الأكاديمية للبحث القانوني*، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، المجلد 12، العدد الثاني، 2015، ص.ص. 165-177.

⁽²⁾ قيّد المشرع الخصم الذي يتمسك بالبطلان الإجرائي، أن يثبت الضرر الذي لحقه جراء تخلف الإجراء، فمن أجل إقرار البطلان يجب أن يتضرر المعني من الإجراء الذي لم يتم احترامه، وأحسن مثال ما يتعلق بتبليغ الخصوم بيوم إجراء الخبرة فقد ألزم المشرع الخبير على القيام بهذا الإجراء للسماح لكل طرف من حضور مجريات الخبرة وتقديم ما لديه من مستندات، لكن إذا ثبت أنّ الخصم الذي لم يُبلغ بتاريخ إجراء الخبرة قد حضر مجرياتها وأدلى بتصريحاته وقدم مستنداته، فلا مجال له للتمسك بالبطلان، عملاً بنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تشترط تضرر الخصم من الإجراء الباطل، وقد أكد القضاء الجزائي هذه القاعدة في عدّة قرارات منها، قرار المجلس الأعلى رقم 31826 الصادر في 09/07/1984، الذي رفض الطعن المرفوع أمامه لأنّ الطاعن قدّم دفع يتعلق بعدم ذكر صفة الخصوم، وأقر بأنّ الطاعن لم يلحقه أي ضرر بسبب عدم ذكر هويته. أشارت للقرار: - لبيض ليلي و علي خوجة خيرة، مرجع سابق، ص. 553.

كما أكدت محكمة النقض الفرنسية نفس الفكرة في قرارها رقم 572.10 - 97 الصادر في 24/11/1999، على ضرورة توفر الضرر لقبول الدّفع بالبطلان، كحالة عدم إعلام مستشار أي طرف بموعد إجراء الخبرة فهذا الإجراء يعتبر جوهري ويمسّ بحقوق الخصم. أشار للقرار:

من الأسباب الأخرى التي تؤدي إلى بطلان تقرير الخبير المحاسب هو التطرق إلى المسائل القانونية التي هي من صميم عمل القاضي، لأنَّ مهمّة الخبير تنحصر في إبداء رأي في المسائل التقنية دون المسائل القانونية التي يجب على المحكمة أن تقول كلمتها فيها، إلّا أنَّ الاجتهاد القضائي الفرنسي تسامح في هذه المسألة ومنح السُّلطة التقديرية للقاضي في إقرار بطلان التقرير من عدمه⁽¹⁾.

أمّا بالنسبة للمسائل الإجرائية المتعلقة بكيفية إعداد تقرير الخبرة والبيانات التي يتضمنها التقرير فيمكن للقاضي التسامح في حالة مخالفة إجراء غير جوهري، على خلاف البيانات الجوهرية التي لا يمكن التسامح فيها، كحالة إنجاز التقرير دون الوصول إلى خلاصة المهمة المنجزة، فمثل هذا التقرير يعتبر باطل لعدم تحقيق الغاية من إنجازه، أو حالة تطرق الخبير إلى دراسة المسائل القانونية التي هي من اختصاص القاضي⁽²⁾، أو حالة عدم السماح للأطراف بتقديم مستنداتهم المهمة في الملف والمساس بمبدأ الوجاهية⁽³⁾. من جانب آخر فإنَّ تطبيق البطلان لعيب موضوعي لا يشترط بالضرورة وجود نص قانوني يقضي بذلك بصفة مباشرة، وإنّما يمكن استخلاص بعض الحالات التي تدخل ضمن البطلان بسبب عدم احترام بعض الإجراءات⁽⁴⁾.

ب- تطبيقات بطلان الخبرة في ظل أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية: تنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: "لا يقرر بطلان الأعمال الإجرائية شكلاً، إلّا إذا نص القانون صراحة على ذلك، وعلى من يتمسك به أن يثبت الضرر الذي لحقه"⁽⁵⁾، كما نصت المادة 95 من نفس القانون "يخضع بطلان إجراءات التنفيذ المتعلقة بتدابير التحقيق للقواعد المقررة لبطلان الأعمال الإجرائية".

مراعاة لقاعدة أنَّ الخاص يقيد العام، فإنَّ الأولى على القاضي والمتقاضي العودة إلى الأحكام الإجرائية الواردة في القوانين الخاصة، وفي حالة عدم ورود بعض المسائل في هذه النصوص، يستوجب ذلك العودة إلى تطبيق الأحكام الإجرائية العامة، على هذا الأساس فمادام أنَّ المشرع قد أجحف في

- CONTIS Nicolas et GAYRARD Julie, Op.Cit. P. 251.

⁽¹⁾ CONTIS Nicolas et GAYRARD Julie, Op.Cit. P. 251.

⁽²⁾ غصوب عبده جميل، مرجع سابق، ص. 328.

⁽³⁾ أقرت محكمة النقض الفرنسية ببطلان تقرير الخبير الذي لم يحترم الطابع التنازعي للخصومة ولم يقبل وثائق الأطراف. راجع:

- Cass. 1^{re} civ., 1^{er} févr. 2012, n° 10-18.853 : Juris Data n° 2012-001292 ; JCP G 2012, act. 160, obs. G.Deharo. Cité par : - CONTIS Nicolas et GAYRARD Julie, Op.Cit. P.251.

Voir aussi : - PINCHON François, Op.Cit. P. 343.

⁽⁴⁾ CONTIS Nicolas et GAYRARD Julie, Op.Cit. P.251. voir également, BOULEZ Jaques, Op.Cit. P. 169.

⁽⁵⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

التوسّع في تحديد الأحكام الإجرائية الخاصة بمادة الضرائب، فإنّ الأمر يستدعي العودة - كما جرت العادة - إلى الأحكام التي جاء بها قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص حالات بطلان تقرير الخبرة القضائية. لكن، حتى بالعودة إلى الأحكام الواردة في المواد المتعلقة بالخبرة كما جاءت في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد أنّ المشرّع أشار فقط لمصطلح بطلان تقرير الخبرة مرة واحدة في المادة 140 من نفس القانون، عندما تطرق لأتعايب الخبير ومنع هذا الأخير تلقي الأتعايب من الخصوم تحت طائلة شطبه من القائمة وبطلان الخبرة.

إلا أنّ هذا لا يعني أن تقرير البطلان يمكن إثارته فقط في حالة قبول الخبير للأتعايب من الخصوم فقط، وإنّما هناك حالات يمكن من خلالها إثارة بطلان التقرير نتيجة مخالفة أحد الشروط والأحكام المتعلقة بإجراء الخبرة بصفة عامة، لما لهذا الحصر من أهمية سواءً للأطراف الذين تسهّل عليهم عملية إثارة الدفوع المتعلقة بالبطلان كلما وجدت إحدى الحالات المنصوص عليها قانوناً، أو حتى بالنسبة للقاضي الذي لا يجد نفسه في موقف التردّد في الحكم بالبطلان أو عدم القيام بذلك، خاصة وأنّ إقراره قد يؤثر سلباً على حقوق الخصوم لإمكانية الحكم بالبطلان بسبب مخالفة إجراء شكلي بسيط يؤثر ذلك على موضوع الخصومة برمتها⁽¹⁾.

وتفاديا للتكهّنات التي قد يقع فيها الخصوم وحتى القاضي الذي تُقدّم أمامه مختلف الدفوع كان على المشرّع أن يحدّد بدقة مختلف الحالات التي بتوفرها يؤدي ذلك إلى بطلان تقرير الخبرة، سواءً في حالة البطلان الشكلي أو الموضوعي⁽²⁾.

فمن أجل قبول الدفوع المتعلق بالبطلان يجب على من يتمسك به أن يثير الدفوع قبل مناقشة الموضوع، وذلك في أية مرحلة يتم فيها الأمر بالخبرة، فلا يشترط أن يتم تقديم طلب البطلان في مرحلة الاستئناف بالنسبة لنفس التقرير الذي كان موضوع مناقشة على مستوى المحكمة الإدارية، أمّا في حالة

⁽¹⁾ من الحالات التي أقرتها الممارسة القضائية في فرنسا للحكم بالبطلان نجد:

- عدم احترام مبدأ الوجاهية، كحالة عدم تبليغ أحد الخصومة بتاريخ الانتقال لإجراء الخبرة.

- تجاوز الآجال المحددة من طرف القاضي لإتمام الخبرة وإيداعها الجهة القضائية.

- انتهاك مبدأ الطابع الشخصي للخبرة، وذلك في حالة عدم قيام الخبير بإنجاز المهمة بصفة شخصية.

- عدم التوقيع على تقرير الخبرة. راجع للمزيد:

- PINCHON François, Op.Cit. P.P. 344- 345.

⁽²⁾ الملاحظ أنّ المشرّع الجزائري ساير تقريبا نفس الأحكام التي أخذ بها المشرّع الفرنسي في قانون الإجراءات المدنية، فيما يخص جزاء البطلان وحالته، راجع للمزيد:

- BOULEZ Jaques, Op.Cit. P.P. 167- 170.

انتداب خبير على مستوى مجلس الدولة كجهة استئناف فهنا يحق لمن أراد إثارة الدّفع أن يفعل ذلك مباشرة بعد إعادة السّير في الخصومة⁽¹⁾.

ثانيا

آثار بطلان تقرير الخبرة على مضمونه

يترتب على بطلان الخبرة آثار ثقيلة ووخيمة على حد سواء بالنسبة للخبير الذي يمكن أن يُحرم من مبلغ الأتعاب أو إقرار مسؤوليته التأديبية، أو بالنسبة للأطراف الذين يجدون أنفسهم محرومين من نتائج الخبرة بعد مدّة انتظار قد تصل إلى سنوات⁽²⁾، فينبغي على المتقاضين أن يعلموا بالمخاطر المترتبة عن إقرار هذا البطلان، على هذا الأساس نجد أنّ الأحكام الصادرة بالبطلان نادرة⁽³⁾، وفي كل الحالات يجب على القاضي أن يذكر بصفة مباشرة سبب الحكم ببطلان الخبرة المنجزة⁽⁴⁾.

ونظراً لخطورة الآثار المترتبة عن البطلان، فلم يقرّر المشرّع الحكم بالبطلان بقوة القانون، وإنّما قيّده بضرورة إثارته في الكثير من الحالات، مع ضرورة الحكم به من طرف الجهة القضائية⁽⁵⁾، بشرط تحقق الضرر للطرف الذي أثار الدّفع، وفي حالات أخرى أقر بإمكانية تصحيح الإجراء الباطل بهدف التقليل من حالات البطلان.

إذا كان البطلان يرد على الأعمال الإجرائية وليس على الخصومة برمتها⁽⁶⁾، فهل هذا يعني أنّ بطلان إحدى إجراءات أو شكلية إعداد تقرير الخبرة لا تتعدى آثاره إلى بطلان التقرير برمته وبطلان الخصومة الضريبية بصفة مطلقة؟.

(1) أقرّ قضاء مجلس الدولة الفرنسي بعدم إمكانية قبول الدّفع المتعلق ببطلان تقرير الخبرة الذي يقدم أمام محكمة النقض، على أساس أنّ الطاعن كان له أن يقدم هذا الدّفع في الدرجات الأخرى من التقاضي. راجع:

- طعن مدني صادر بتاريخ 2004/02/11، تحت رقم 19.025/02، أشار للقرار:

- CONTIS Nicolas et GAYRARD Julie, Op.Cit. P. 250.

(2) لم يميّز المشرّع الجزائري بين البطلان الكلي والبطلان الجزئي للقرار، كما فعل المشرّع الفرنسي الذي أخذ بمبدأ البطلان الجزئي الذي يجعل هذا التقرير قد يكون قابلاً للمناقشة من طرف القاضي، بمعنى قد يكون دليل في الملف يضاف إلى بقية مستندات القضية، وقد أكّد القضاء الفرنسي في عدّة قراراته هذا المبدأ.

Voir : Cass. 2^{ème} Civ., 23 octobre 2003. et CE., 4 mai 19. Cité par :

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 257- 258.

(3) CONTIS Nicolas et GAYRARD Julie, Op.Cit. P. 251.

(4) PINCHON François, Op.Cit. P. 342.

(5) لبيض ليلي و علي خوجة خيرة، مرجع سابق، ص. 549.

(6) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص. 11.

يهدف تبيان الآثار المترتبة على بطلان تقرير الخبرة، هناك مبدأين يمكن العمل بهما في هذا الصدد الأول يقضي أن ما بُني على باطل فهو باطل، والثاني يقضي ضرورة حماية الحق الموضوعي من آثار البطلان الإجرائي.

إعمالاً للمبدأ الأول، فإن الأصل أن الإجراء الذي تنطلق مراحله معيبة بإحدى العيوب منذ البداية يؤدي لا محالة إلى عدم الاعتراف بهذا الإجراء نظراً للعيوب التي أصابته أثناء مختلف مراحله، فلا يمكن قبول تقرير الخبرة ومناقشة مضمونه من طرف القاضي إذا كان مبني على إجراءات باطلة، لأن الاستمرار في الإجراء الباطل يعني أن القاضي يتعدى على حكم المشرع عندما أقرب بطلان بعض الإجراءات التي تسير عليها الخصومة القضائية.

مبرر هذا القول، أن دور القاضي هو مراقبة العملية الإجرائية منذ بداية رفع الدعوى إلى حين الفصل فيها، فلا يمكن أن يقبل ويسمح بممارسة إجراء ما إذا كان قد أصابه عيب جوهري يجعله غير صالح للعمل به، وإلا ما هو المبرر من الإلحاح التشريعي على ضرورة التقيّد بالكثير من الإجراءات الجوهرية أثناء رفع الدعوى والتّحقيق فيها، فالجانب الإجرائي مهم جداً لأنه يحمي الحقوق الموضوعية لأطراف الخصومة، ويمنع تعسف أي طرف بهدف الإضرار بالطرف الآخر.

على هذا الأساس نجد أن المشرع في نص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ركز على عنصر الضرر واعتبره شرط لقبول الدّفع بالبطلان، لحماية الطرفين في نفس الوقت، فمن يقدم الدّفع يجب أن يكون قد تضرّر من العيب الإجرائي الذي أصاب إجراء الخبرة، كما ينبغي حماية الخصم الآخر الذي سيتأثر حقه الموضوعي بسبب تقديم الدّفع بالبطلان.

ولكي لا يُظلم ويُهدر حقوق أي طرف من أطراف الخصومة، وعملاً بمبدأ المساواة بين الأطراف فقد أخذ المشرع بعين الاعتبار ضرورة حماية الحق الموضوعي الذي يتضرّر نتيجة لعيب إجرائي قد يكون المتسبب فيه أحد الخصوم أو الخبير أو حتى الجهة القضائية في بعض الحالات. فقد أقرت المادة 96 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أن البطلان لا يمس عمليات التّحقيق إلا في جوانبها المشوبة بعدم الصّحة، فالمشرع أراد تضيق ممارسة الحق في التمسك بالبطلان لتفادي المماطلة في الإجراءات⁽¹⁾.

إذا كان يسهّل إقرار مثل هذا الحكم من طرف المشرع، فإنّه يصعب على القاضي باعتباره المطبق لفحوى النص القانوني أن يتمكن من الفصل بين الإجراءات على أساس أنّها حلقة متتالية، عن طريق إمكانية اتّخاذ بعض الإجراءات التصحيحية - إن صحّ التعبير - المتمثلة في:

⁽¹⁾ بربارة عبد الرحمان، مرجع سابق، ص. 116.

أ- إمكانية تصحيح الإجراء المعيب: يعتبر الحكم بالبطان الإجرائي من المهام الخاصة بالقاضي فرغم اعتراف المشرع بمبدأ البطان الإجرائي، إلا أنه لكي ينتج هذا البطان آثاره يجب الحكم به من طرف القاضي سواءً بطلب من أحد أطراف الخصومة أو بإقراره من طرف القاضي مباشرة، فإذا فصل القاضي ببطان إجراء الخبرة، فيعني ذلك أن تقرير الخبرة لا يكون قابلاً للمناقشة ولا يمكن الأخذ بمضمونه أثناء الفصل في الخصومة⁽¹⁾، لكن هنا ينبغي الإشارة إلى طبيعة العيب الذي أصاب التقرير فإذا لاحظ القاضي أن ذلك العيب يمكن تصحيحه دون أن يؤثر ذلك على مضمون التقرير وقيمته أمر بتصحيح الإجراء البسيط المعيب، أما إذا كان الإجراء المخالف مهم جداً ومؤثر على نتائج الخبرة الموضوعية، فلا يمكن أن يتدخل لتصحيحه لعدم إمكانية ذلك إجرائياً.

وقد أقر المشرع الجزائري في نص المادة 62 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾، بإمكانية تصحيح الإجراء المعيب بشرط أن لا يبقى الضرر بعد هذا التصحيح، فقد اعترف من خلال نص هذه المادة بإمكانية تصحيح الإجراء القضائي الذي تسبب فيه أحد أطراف الخصومة، فهل ينطبق هذا القول على إجراء الخبرة القضائية؟

رغم عدم توسع المشرع في الأحكام الخاصة ببطان الخبرة وأحالتها فقط إلى تطبيق الأحكام العامة للبطان الإجرائي⁽³⁾، إلا أن هذه الإحالة تعتبر غير منطقية لكون أن إجراء الخبرة كتدبير تحقيقي يختلف إجرائياً عن الإجراءات الأخرى لسير الخصومة، مبرر ذلك أن إجراءات الخصومة بصفة عامة يقوم بها أطراف الخصومة أو موكلهم، ممّا يفيد احتمال وقوع المتقاضي في خطأ إجرائي يسهل على القاضي اكتشافه قبل الفصل في الخصومة ويستطيع تفادي البطان بتدخله للأمر بتصحيح الإجراء.

إلا أن هذه الطريقة قد لا تنفع في مسائل الخبرة بسبب وجود طرف ثالث يقوم بإجراءات الخبرة، ممّا يفيد أن الخطأ قد يرتكبه الخبير الذي لا يحترم إجراء ما من الإجراءات المقررة باعتباره المشرف على عملية الخبرة، فلا القاضي ولا الأطراف يتدخلون في إجراءات الخبرة، ولا يعلمون كيف تمت الإجراءات إلاّ

(1) الرويلي عبد الكريم محمود، الخبرة في المواد المدنية -دراسة تحليلية مقارنة-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص القانون الخاص، كلية القانون، جامعة الكويت، 2019، ص. 98.

(2) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

(3) نفس الأحكام التي أقرها المشرع الفرنسي الذي لم يتطرق إلى التفاصيل المتعلقة ببطان إجراء الخبرة، وإنّما أحال ذلك إلى القواعد العامة للبطان الإجرائي، راجع للمزيد:

- BOULEZ Jaques, Op.Cit. p. 168.

بعد استئناف الخصومة عن طريق رفع دعوى الرجوع، فالمنطق يقضي اختلاف إجراء الخبرة عن مختلف إجراءات التحقيق التي تتم أمام الجهة القضائية ويسهل اكتشاف أي عطب إجرائي خلال مرحلة التحقيق. رغم كل هذا، وباعتبار أن المشرع لم يجتهد في تحديد الآثار المترتبة على البطلان الإجرائي في مجال الخبرة⁽¹⁾، ينبغي البحث في هذه المسألة بالاعتماد على الأحكام العامة لبطلان الإجراءات القضائية بصفة عامة، مع مراعاة خصوصية عملية الخبرة.

فإذا تخلّف إجراء معيّن أثناء إنجاز الخبرة، يؤدي ذلك إلى بطلان التقرير كما سبق الإشارة إليه، لكن ونظراً لطبيعة الآثار الجسيمة المترتبة عن بطلان أي إجراء من إجراءات الخبرة، فقد أوجد المشرع حل آخر لتفادي بطلان كل العملية وذلك بإمكانية تصحيح الإجراء المعيب الذي بسببه لم تكن لتقرير الخبرة آثار قانونية.

المقصود بتصحيح الإجراء القضائي هو إعادة نفس الإجراء بطريقة صحيحة، أي بطريقة يزول فيها العيب الذي سبق وأن أصاب الإجراء التحقيقي، وقد يكون ذلك عن طريق تكملة النقص الذي أصاب الإجراء⁽²⁾.

مع أنّه ينبغي التدقيق في طبيعة الإجراء الباطل، على أساس أنّ هناك بعض الإجراءات إذا تخلّفت أدى ذلك إلى البطلان المطلق دون إمكانية الحديث عن تصحيح الإجراء، وإجراءات أخرى بسيطة يمكن إعادتها لتفادي البطلان النهائي لتقرير الخبرة.

فالعبرة بإمكانية التصحيح يكون بالنظر إلى طبيعة الأجراء الباطل، فإذا كان الإجراء قابل للتصحيح دون آثار سلبية أمكن ذلك، كما هو الحال بالنسبة لحالة عدم قيام الخبير بسماع بعض الأشخاص الذي أمر القاضي بسماعهم مثلاً، فهنا يمكن للقاضي أن يطلب تصحيح عن هذا الإجراء عن طريق أمر الخبير بإعادة سماع من أمره بسماعهم.

من أمثلة الإجراءات التي لا يمكن تصحيحها ويقضي القاضي ببطلان الخبرة هو حالة عدم تبليغ أحد الخصوم بتاريخ إجراء الخبرة، فهذا الإجراء جوهري يجب على القاضي أن يحكم ببطلان التقرير في حالة

⁽¹⁾ أقرّ القضاء الفرنسي أنّ بطلان تقرير الخبرة يؤدي إلى عدم إمكانية اعتماد القاضي على ما جاء في التقرير للفصل في الدعوى، وينتج عن البطلان إنعدام الآثار القانونية للحكم، راجع:

- civ.2 nov.1976.IR 77, cité par : PINCHON François, Op.Cit. P. 345.

⁽²⁾ لبيض ليلي و علي خوجة خيرة، مرجع سابق، ص. 551.

دفع الطرف المتضرر بعدم تبليغه، فلا مجال لإعمال القاضي لسلطته التقديرية في هذا الصدد، وإنما يجب أن يقضي بالبطلان بشرط أن يتأكد أن الخبر قد خالف حقيقة هذا الإجراء⁽¹⁾.

ومن الإجراءات أيضا التي تؤدي إلى بطلان التقرير وعدم إمكانية تصحيح الإجراء هو حالة عدم حلف اليمين القانونية من طرف الخبر، وهذا الخطأ أكد أن القاضي هو من ساهم في وقوعه، عندما يستعين بخبير غير مقيّد أمام الجهة القضائية ويتناسى تحليفه قبل تكليفه بالمهمة⁽²⁾، ففي حالة تمسك أحد أطراف الخصومة بهذا الدّفع سيحكم القاضي مباشرة ببطلان التقرير الذي أعدّه الخبر، لأنّ المشرّع يلج دائما على ضرورة أداء اليمين القانونية لكل عون تابع أو له علاقة بالجهاز القضائي.

ب- الأمر بخبرة جديدة: كثيراً ما يُشوب تقرير الخبر عيوب متعلقة بمخالفة بعض الإجراءات التي أقرّها المشرّع لسلامة التقرير من الناحية الإجرائية، فمن أجل عدم تأثير الخطأ الإجرائي على مصير الخصومة الضريبية، يتدخل القاضي من أجل الأمر بخبرة جديدة⁽³⁾، قد تكون بتكليف نفس الخبر الأول أو تعيين خبر آخر غير الذي قام بالمهمة الأولى⁽⁴⁾.

مع الإشارة إلى أن إمكانية الأمر بخبرة جديدة ليس مُتاح للقاضي والخصوم في كل الحالات، لأنّ السبب الرئيسي في إعادة إنجاز خبرة أخرى يتحقق بالنظر إلى بعض الغموض الذي أصاب التقرير الأول وذلك عندما لا يجيب الخبر على ما طُلب منه، ولا يقنع القاضي بما توصل إليه، وفي حالات أخرى قد يطلب القاضي من الخبر القيام بإجراء معين من خلال مجريات الخبرة، لكن الخبر يتساهى القيام بذلك الإجراء، ففي مثل هذه الحالة يمكن للقاضي أن يأمر نفس الخبر بإعادة إجراء الخبرة حسب ما طُلب منه كما يمكن أن يكلف خبر آخر للقيام بذلك، عندما يتيقّن أن الخبر لا يكثرث للمهمة المسندة له.

مهما كانت طبيعة الإجراء الباطل، فإنّ الحكم ببطلان الخبرة لا يعني ذلك انعدام الحقّ الذي يطالب به المدعي في كل الحالات⁽⁵⁾، بل يمكن إعادة إجراءات الخصومة من جديد من أجل المطالبة

⁽¹⁾ يحصر القضاء الجزائري على ضرورة إحترام إجراء التبليغ أثناء مختلف الإجراءات القضائية الوجيهة، وفي حالة مخالفة هذا الإجراء يفصل مباشرة ببطلان العملية الإجرائية، كحالة عدم تبليغ المكلف بالضريبة بنسخة من الإشعار بالتحقيق، وقد صدر قرار عن مجلس الدولة قضى ببطلان إجراءات التحقيق وبالتالي إلغاء الضريبة المفروضة على المستأنفة نتيجة عدم تبليغها بعملية الرقابة، راجع:

- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 3376، الصادر بتاريخ: 2001/11/12، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص. 191.

⁽²⁾ فريجة حسين، مرجع سابق، ص. 69.

⁽³⁾ ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 258.

⁽⁴⁾ BOULEZ Jaques, Op.Cit. P. 175.

⁽⁵⁾ أقر المشرّع الفرنسي بصفة مباشرة في نص المادة 176 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي، بأنّ بطلان إحدى إجراءات التقرير لا يعني بطلان الخبرة بأكملها.

بالحق، لكن ما يُثار في هذا الصدد أنّ إعادة عرض النزاع من جديد يكلف أطراف الخصومة نتائج سلبية⁽¹⁾، لاسيما بالنسبة للمكلف بالضريبة باعتباره من يسعى للحصول على الدليل، وإعادة إجراءات المطالبة القضائية من جديد يعني ذلك تضرره ماليا من هذه الإعادة إلى نقطة البداية.

كما أنّه، وفي الكثير من الحالات، حتى إذا تمّ إعادة رفع الدّعى قد يدفع الخصم الآخر بسبق الفصل فيها، ممّا يجعل القاضي يفصل بعدم قبول الدّعى شكلا لسبق الفصل، ويعني هذا ضياع الحقّ الموضوعي الذي يطالبه المكلف بالضريبة نتيجة خطأ إجرائي بسيط يكلف المعني غالبا.

من الناحية الواقعية، يمكن للقاضي وفقا للوقائع والطلبات المقدمة إليه إذا كان ممكناً في ضوء الوقائع ومن أجل البحث عن الحقيقة، أن يأمر بتعيين خبير آخر، لكن هذا ليس دائما ممكناً فهناك بعض النزاعات المتعلقة بإثبات بعض الوقائع وتحليلها التي تستدعي الملاحظة والتقييم في نفس الوقت ولا تحتل التأجيل وتستوجب تقييم الضرر حالا.

من جانب ثاني يمكن للقاضي أن يصرف النظر عن التقرير المعيب و يفصل في الخصومة دون الاعتماد على ما جاء فيه⁽²⁾، وهذا عموما ما يسعى إليه الخصم الذي قدّم الدّفع بالبطالان، بهدف حرمان خصمه من الأدلة التي يتضمنها التقرير⁽³⁾، وفي كل الحالات، يجب على الخصم الذي يُثير بطلان الخبرة أن يقدم السبب المباشر وبالأدلة التي تفيد طلب إبطال التقرير، ففي حالة الإدعاء بأنّ الخبير لم ينجز الخبرة بصفة شخصية، فلا يمكن للجهة القضائية أن تقبل هذا الدّفع دون إثباته⁽⁴⁾.

ج- بطلان الحكم أو القرار القضائي المبني على تقرير خبرة باطل: يترتب على بطلان إجراء الخبرة بطلان الحكم الذي إعتمدت المحكمة عليه لاقتناعها، إستناداً إلى أنّ ما بني على باطل فهو باطل⁽⁵⁾، كما جاء ذلك في احدى حيثيات قرار المحكمة العليا رقم 476491⁽⁶⁾ "ولكن وحيث بعد الترجيع صدر الحكم المستأنف المؤيد بالقرار المطعون فيه والحال أن الخبير المعين لم يتقيد بالمهمة الموكلة إليه والمتمثلة في حصر كل تركة واكتفى بمنح المطعون ضدها نصيبا يقدر ب 03 هـ ومنح الباقي من التركة لباقي الورثة.

(1) تتمثل الآثار السلبية لبطلان تقرير الخبرة في: - تأخر أجل الفصل في الخصومة، - تحميل الخصوم مصاريف إضافية، مع احتمال إثارة مسؤولية الخبير مدنيا عن تسببه في بطلان التقرير. راجع للمزيد:

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 258.

(2) جوادي الياس، مرجع سابق، ص. 149.

(3) CONTIS Nicolas et GAYRARD Julie, Op. Cit. P. 251.

(4) Ibid. P. 251.

(5) الرشيد عبد الله جميل، مرجع سابق، ص. 305.

(6) قرار المحكمة العليا، ملف رقم 47649، الصادر بتاريخ: 2008/09/10، نشرة القضاء، وزارة العدل، العدد 67، 2012، ص.ص. 180-186.

وحيث أن القرار وبالصورة التي صدر بها يكون فعلا مشوبا بالخطأ في تطبيق القانون وانعدام الأساس القانوني، ممّا يعرضه ذلك للنقض والإبطال وهذا دون مناقشة باقي الأوجه".

الفرع الثاني

سقوط إجراءات الخبرة الضريبية

يترتب على مخالفة الآجال القانونية التي أقرها المشرع سقوط الخصومة، وعدم إمكانية الاستمرار فيها، و يعتبر سقوط الخصومة التطبيق الحقيقي لفكرة العوارض الإجرائية التي تصيب تدابير التّحقيق التي تأمر بها الجهة القضائية⁽¹⁾، ويعرّف هذا الإجراء بأنّه سحب أو انقضاء سلطة أو حق القيام بالعمل الإجرائي لتجاوز الحدود القانونية لمباشرته⁽²⁾، فهو عارض يصيب مباشرة إجراءات التّحقيق بتوفر بعض الوضعيات المقررة قانونا.

تعتبر تدابير التّحقيق المجال الحقيقي لإثارة سقوط الخصومة بسبب عدم إتمام الإجراء الذي تمّ الأمر به خلال الآجال المحددة، لكن ما يعاب على موقف المشرع وكعاداته أنّه لم يتطرق إلى حكم سقوط إجراء الخبرة في قانون الإجراءات الجبائية، ممّا يجعلنا نستنجد كالعادة بالقانون الإجرائي العام لتوضيح مختلف الأحكام المتعلقة بسقوط الخصومة نتيجة تخلف الخصوم عن القيام بالمساعي اللازمة (أولا)، مع تحديد الآثار القانونية المترتبة عن سقوط إجراء الخبرة (ثانيا).

أولا

كيفية التمسك بسقوط الخصومة (الشروط والإجراءات)

يقصد بسقوط الخصومة ذلك الجزاء المترتب عن عدم قيام المدعي بالإجراءات والمساعي اللازمة أثناء سير الخصومة⁽³⁾، أو عند مرور سنتين من تاريخ صدور الحكم أو الأمر القضائي الذي كلف أحد الخصوم

(1) للمزيد حول النظام القانوني لسقوط الخصومة، راجع :

- مدوار ندير، النظام القانوني لسقوط الخصومة الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع تنفيذ الأحكام القضائية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة - الجزائر، 2013/2014.

(2) رزوق حكيم، "الفرق بين البطلان وغيره من الإجراءات في قانون الإجراءات المدنية"، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة، العدد العاشر، 2016، ص. 134.

(3) هناك فرق بين السقوط الموضوعي للخصومة والسقوط الإجرائي، فإذا كان هذا الأخير يتعلق بالعوارض الإجرائية التي تمس الجانب الإجرائي للخصومة، فإنّ السقوط الموضوعي يتعلق بزوال الحق الشخصي الذي يطالب به المدعي ويعتبر هذا السقوط الأخطر من حيث الآثار المترتبة عنه، راجع للمزيد:

بمساعي محددة ولم ينفذها⁽¹⁾، كما يقصد بسقوط الخصومة عدم أحقية الخصم في القيام بالعمل الإجرائي، نتيجة تخلفه عن القيام بالمساعي اللازمة⁽²⁾، وزوالها نتيجة عدم السير فيها من الخصم الذي حدده القاضي⁽³⁾.

عملاً بنص المواد من 222 إلى 230 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾، فإن سقوط الخصومة هو جزاء إجرائي ومن الآثار السلبية التي تعترض بعض الإجراءات القضائية لاسيما ما يتعلق بإجراءات التحقيق، ويتمتع محتوى هذه المواد نجد أن المشرع أورد حالتين لسقوط الخصومة ونفس الحالتين تطبق على سقوط الخبرة، وهما:

أ- تخلف الخصم عن القيام بالمساعي اللازمة: بهدف إتمام الإجراءات القضائية بصفة نهائية ولتفادي تعطيل آجال الفصل في الخصومات القضائية تحرص الجهات القضائية على ضرورة إتمام هذه الإجراءات في آجالها المحددة، فلا يُعقل أن تتراكم الملفات أمام الجهات القضائية دون الفصل فيها.

تعتبر تدابير التحقيق الحيز الحقيقي الذي يمكن من خلاله احتمال عدم مواصلة الإجراءات بعد الانتهاء من التدبير التحقيقي الذي أمرت به الجهة القضائية، وي طرح هذا الإشكال خاصة أثناء الأمر بالخبرة القضائية، أين لا يتم مواصلة الإجراءات ويؤدي ذلك إلى سقوط الخصومة.

عملاً بنص المادة 222 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁾، فإن تخلف أحد الخصوم عن القيام بالمساعي الضرورية لاستئناف الخصومة يؤدي لا محالة إلى سقوط الإجراءات المتخذة، وإذا كان نص المادة واضح فيما يخص اعترافها مباشرة بسقوط الخصوم نتيجة تخلف أحد الخصوم من القيام بالمساعي اللازمة، فإن التساؤل الذي ينبغي طرحه في هذا المجال هو ما الذي قصده المشرع بمصطلح المساعي؟

- الزعبي عوض أحمد، "إسقاط الخصومة وسقوطها وفقاً لأصول المحاكمات المدنية الأردني"، مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون، كلية الحقوق، الجامعة الأردنية، العدد الأول، 2010، ص.ص. 148-183.

⁽¹⁾ بركات محمد، "عوارض الخصومة في ظل القانون 09/08"، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، المجلد الأول، العدد الثامن، 2012، ص. 58.

⁽²⁾ صقر نبيل، مرجع سابق، ص. 238.

⁽³⁾ هلال العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ليجوند للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص. 135.

⁽⁴⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽⁵⁾ تنص المادة 222 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على "تسقط الخصومة نتيجة تخلف أحد الخصوم عن القيام بالمساعي اللازمة..."

ظهر اختلاف فقهي حول المقصود بهذه المساعي، ذلك بالنظر إلى عدم تحديد المشرع لمختلف الأعمال والإجراءات التي تعتبر من المساعي، هذا ما يجعل القضاة يختلفون وجهات نظرهم حول ماهية هذه المساعي، خاصة وأن المشرع لم يستعمل مصطلح الإجراءات، وإنما استعمل مصطلح المساعي، الذي يبدو مصطلح فضفاض قد يشمل الكثير من الأعمال الإجرائية للخصومة.

لكن من أجل تفادي هذا الغموض، كان على المشرع أن يستعمل مصطلح الإجراءات وليس المساعي لأن هذا المصطلح وكأنه يفيد أن الإجراءات التي تتخذ ليست مهمة وضرورية وهي من المساعي أي يمكن القيام بها أو تجاوزها، رغم أنها في حقيقة الأمر ليست كذلك، بل هي إجراءات مرتبطة بالآجال ويجب اتخاذها تحت طائلة سقوط الخصومة.

مع أن المشرع الجزائري حاول تحديد معنى هذه المساعي بنصه في المادة 223 فقرة ثانية " ... تتمثل المساعي في كل الإجراءات التي تتخذ بهدف مواصلة القضية وتقديمها."⁽¹⁾، فهذه الفقرة تُثير استغراب لسبب استعمال المشرع لمصطلح المساعي والتي عرفها بأنها مختلف الإجراءات وليست مسائل غير إجرائية وبصفة عامة يمكن القول أن المقصود بهذه المساعي كل الإجراءات التي تخدم الخصومة وتؤدي إلى استمرارها وإحيائها من جديد في حالات أخرى.

ب- فوات المدة الزمنية المحددة بسنتين: نصت المادة 223 من قانون الإجراءات المدنية على " تسقط الخصومة بمرور سنتين (2) تحسب من تاريخ صدور الحكم أو صدور أمر القاضي الذي كلف أحد الخصوم القيام بالمساعي..."⁽²⁾.

يعتبر ميعاد سقوط الخصومة ميعاد إجرائي يحسب وفقا لقواعد احتساب المواعيد، فيفترض أن بداية احتساب مدة السنتين يبدأ من آخر إجراء اتخذ⁽³⁾، فمن أجل الحكم بسقوط الخصومة نتيجة تخلف الخصم المعني عن القيام بالمساعي اللازمة ينبغي مرور هذه المدة من تاريخ صدور الحكم أو الأمر القضائي المتضمن الأمر بالخبرة القضائية، رغم أن هناك اختلاف بين شراح القانون ومطبقيه في هذا الصدد حول طريقة احتساب مدة السنتين:

فإذا كان نص المادة واضح في أن بداية احتساب المدة يكون من تاريخ صدور الحكم فهناك من يدعم نص هذه المادة ويفسرها كما هي بمعنى أن احتساب هذه المدة يكون من تاريخ صدور الحكم المتضمن

⁽¹⁾ المادة 223 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽²⁾ المادة نفسها من نفس القانون.

⁽³⁾ رحمان مختار محمد، "سقوط الخصومة في ضوء الفقه والقضاء"، المجلة القضائية، العدد الأول، 2002، ص. 68.

تعين خبير وليس من تاريخ آخر إجراء متخذ، بمعنى أنَّ العبرة في بداية احتساب ميعاد السنتين يكون من تاريخ صدور الحكم أو القرار المتضمن تعين خبير، دون الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات التي اتخذها الخصم بعد صدور الحكم.

ففي حالة قيام المدعي بإيداع النسخة التنفيذية أمام الخبير من أجل إنجاز الخبرة ثم تأخر الخبير من إتمام المهمة، فإنَّ بداية احتساب آجال السقوط يكون من تاريخ صدور الحكم وليس من تاريخ إيداع النسخة التنفيذية أمام الخبير، فهذا التفسير الذي سارت عليه الجهات القضائية، والذي من خلاله تمَّ رفض الكثير من دَعاوى الرجوع شكلاً.

هناك فريق آخر من القضاة والمحللين الذين يفسرون نص المادة 223 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنَّ الأصل في بداية احتساب مدَّة السنتين يكون من تاريخ صدور الحكم أو الأمر القضائي أو من تاريخ إيداع تقرير الخبرة لدى الجهة القضائية⁽¹⁾، لكن يجب الأخذ بعين الاعتبار مسألة أخرى ألا وهي حالة وقف الميعاد نتيجة القيام بإجراء جديد.

فالمعروف إجرائياً أثناء احتساب المواعيد أنَّ العبرة في بداية الحساب ليس من أول إجراء متخذ بل من آخر إجراء بشرط أن لا تمر المدَّة المحددة بين إجراء وآخر وأن يكون الإجراء صحيحاً، بمعنى أنَّ الأصل في بداية الحساب يكون من تاريخ صدور الحكم إلى حين تقديم النسخة التنفيذية للخبير لإنجاز الخبرة ومن هذا التاريخ إلى تاريخ إيداع تقرير الخبرة، كما لا ينبغي أن تمر مدَّة سنتين بين إيداع التقرير ورفع دعوى الرجوع. فالعبرة دائماً بآخر إجراء متخذ وليس الحساب منذ تاريخ صدور الحكم، فكلما وجه أحد الأطراف إلى الطرف الآخر إجراءً صحيحاً متعلقاً بالخصومة ومقصوداً منه متابعة السير فيها فإنَّ الأجل تنقطع⁽²⁾.

إلا أنَّ الجهات القضائية تختلف في تفسير هذه المسألة، فهناك من القضاة من يعتد ببداية احتساب الآجال من تاريخ صدور الحكم دون الأخذ بعين الاعتبار الإجراء الأخير المتخذ، وهذا التفسير يعتبر جامد لأنَّ القضاة يعتمدون فقط على القراءة الضيقة لنص المادة 223 من قانون الإجراءات المدنية

(1) دلاندة يوسف، مرجع سابق، ص. 95.

(2) رحمانى مختار محمد، مرجع سابق، ص. 78.

والإدارية، دون الأخذ بعين الاعتبار المبادئ العامة في احتساب الآجال التي تقضي أن الحساب يبدأ من تاريخ آخر إجراء متخذ⁽¹⁾.

في حالات أخرى نجد بعض القضاة يعتمدون الطريقة الأخيرة ويبدأون الحساب من آخر إجراء متخذ⁽²⁾، إستناداً إلى فكرة قطع الآجال⁽³⁾، بشرط أن لا تمر سنتين من تاريخ صدور الحكم إلى تاريخ تسليم النسخة التنفيذية للخبير، وبين تاريخ التسليم إلى الانتهاء من إيداع المأمورية، وأيضاً من تاريخ إيداع التقرير إلى غاية رفع دعوى الرجوع.

⁽¹⁾ من القرارات التي تؤكد أن هناك من القضاة من يعتمدون في بداية احتساب الآجال من تاريخ صدور الحكم المتضمن الأمر بالإجراء التديري المعين، نجد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية لجاية بتاريخ 2015/02/03، الذي تتمثل وقائعه أن الحكم المتضمن تعيين خبير صدر في 2012/04/10، تم إعادة السير في الخصومة بتاريخ 2014/03/19، إلا أن دعوى الرجوع هذه تم شطبها نتيجة مخالفة إجراء تقديم ملف الموضوع وتبليغ المدعى عليها مديرية الضرائب بالدعوى المسجلة، وبعد حكم القاضي بشطب الدعوى، أعاد المدعي رفع دعوى أخرى أي دعوى الرجوع والذي كان بتاريخ 2014/09/02، إلا أن القاضي الإداري فصل بسقوط الخصومة، لأنه اعتمد في بداية احتساب مدة السنتين من تاريخ صدور الحكم المتضمن تعيين خبير أي من تاريخ 2012/04/10، وإلى تاريخ 2014/09/02 تكون قد مرت مدة سنتين، لكن لم يأخذ بعين الاعتبار المساعي الأخرى التي قام بها المدعي الذي أرجع الدعوى في آجالها الذي كان في 2014/03/19 رغم أن هذه الدعوى تم شطبها، إلا أنه كان على القاضي أن يبدأ حساب مدة السنتين من هذا التاريخ الذي يفيد أن الرجوع تم ضمن الآجال، لكن القاضي حكم بسقوط الخصومة ولم يراعي المساعي المتخذة منذ صدور الحكم الأول.

⁽²⁾ جاء في إحدى قرارات المحكمة العليا "... وذلك أن الخصومة القضائية إذا ركزت لمدة سنتين وسواء وقع هذا الركود أمام المحكمة الابتدائية أو أمام جهة الاستئناف أو بعد الإحالة من المحكمة العليا ولم يعد السير فيها بعد مرور عليها مدة سنتين تبدأ من آخر إجراء صحيح وقع فيها، تعرضت للسقوط..."، راجع:

- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 337111، الصادر بتاريخ: 2006/07/19، قضية (ع-ط) ومن معه ضد (ب-ع) ومن معه، مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2007، ص.ص. 229-232.

⁽³⁾ من القرارات الصادرة ضمن هذا التوجه، نجد قرار المحكمة العليا رقم 156526، الذي جاء في إحدى حيثياته: "إن الاتصال بالخبير ومباشرة الإجراءات يزيل السقوط..."، راجع:

- قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 156526، الصادر بتاريخ: 1997-12-17، أشار للقرار:

- رحمان مختار محمد، مرجع سابق، ص. 79.

وفي قرار آخر صدر من نفس الجهة رفض طلب سقوط الخصومة وأخذ بعين الاعتبار بداية احتساب مدة السنتين من آخر إجراء متخذ وهو تاريخ استبدال الخبير وليس تاريخ صدور الحكم الأول المتضمن تعيين خبير، وجاء فيه: "حيث من ناحية أخرى أن الخبير الأول المعين قد تم استبداله بالخبير الثاني بتاريخ 1993-11-17 وأن إعادة القضية للجدول تم في 1993-11-18 ونظراً للأجل الكامل فإن أحكام المادة 220 غير متوفرة بالإضافة إلى أن الطاعن لم يثبت تقاعس المرجع واهماله في إعادة السير في القضية..."، راجع:

- قرار المحكمة العليا (الغرفة التجارية)، ملف رقم 164060، الصادر بتاريخ: 1998-03-17، أشار للقرار:

- رحمان مختار محمد، مرجع سابق، ص. 80.

وبهذه الطريقة لا يتم الحكم بسقوط الخصومة إلا في حالات خاصة عندما يتعمد الخصم عدم القيام بالمساعي اللازمة خلال الآجال بهدف الإضرار بالخصم الآخر أو لأسباب أخرى، لأنَّ العمل بالتفسير الأول سيؤدي إلى الإضرار بحقوق الخصوم الذين قد لا يكونوا المتسببين في فوات الآجال المحددة، وتقريبا في مختلف القضايا التي يقضي فيها بسقوط الخبرة يكون بسبب عدم إنجازها خلال الآجال المقررة نظرا لعدم اهتمام الخبراء بهذه المسألة والآثار التي تنجر عنها، فمن غير العدل تحميل أطراف الخصومة نتائج الأخطاء التي يرتكبها الخبراء الذين يتسببون في سقوط إجراء الخبرة وعدم إمكانية مناقشة مضمون التقرير والقضاء مباشرة بسقوط الخصومة.

كما يمكن حتى للجهة القضائية أن تشارك في فوات الآجال المحددة لسقوط الخصومة، فالمبدأ الذي كان سائدا قبل صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنَّ كتابة ضبط الجهات القضائية الإدارية هي التي تتكفل بتبليغ الأطراف بالجلسات التي يحددها القاضي، وبالتالي فإنَّ تبليغ القرار المتضمن تعيين خبير إلى هذا الأخير يكون من طرف كتابة الضبط وليس من أطراف الخصومة⁽¹⁾.

حسب هذا المبدأ فإنَّ الخصومة الإدارية لا تسقط حتى في حالة مرور مدَّة سنتين لكون إجراءات التبليغ وإرجاع الدَّعوى تقوم بها الجهة القضائية وليس أطراف الخصومة، لكون الخصومة الإدارية هي ملك للقاضي وليس للخصوم.

كرَّس القضاء الجزائري هذا المبدأ في قرار المجلس الأعلى الصادر في 14/01/1989 والذي جاء في إحدى حيثياته " من المستقر عليه قضاء أن المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية لا تجد عمليا ما يبرر تطبيقها في المجال الإداري ما دامت الإجراءات تكتسي طابع التحري والتحقيق، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون.

لما كان قضاة المجلس - في قضية الحال - قضوا بسقوط إعادة السير بالدعوى طبقا للمادة 220 من قانون الإجراءات المدنية، بالرغم من تمتع القاضي الإداري بحرية التصرف تجاه هذه الإجراءات يكونوا بقضائهم كما فصلوا قد أخطأوا في القضية على النحو الوارد في القرار المطعون فيه ومتى كان كذلك يستوجب إلغاء القرار المطعون فيه"⁽²⁾.

(1) بن شيخ أث ملويا لحسن، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص. 318.

(2) قرار المجلس الأعلى (الغرفة الإدارية)، الصادر بتاريخ 14/01/1989، بين (ح.م) ضد رئيس دائرة جيجل، المجلة القضائية، العدد الرابع

1990، ص.ص. 189-190.

إلا أنَّ مجلس الدولة خالف هذا المبدأ وأقر بسقوط الخصومة نتيجة تخلف أحد الخصومة عن إعادة السير في الدَّعوى خلال مدَّة سنتين، كما جاء ذلك في القضية رقم 29 الصادر في 1999/02/01 " حيث أنه في قضية الحال، فقد مضت مدة سنتين بين تاريخ إيداع الخبر لتقريره لدى كتابة الضبط أي تاريخ 1995/07/25 وتاريخ إعادة السير بالدعوى المسجل يوم 1998/01/31، وأنه يتعين بالنتيجة القول بأن الخصومة الحالية قد سقطت"⁽¹⁾.

الملاحظ أنَّ مجلس الدولة قد خالف الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا في هذه المسألة، وطبق نص المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية المتعلقة بسقوط الخصومة⁽²⁾. وهذا الموقف هو الذي لا يزال سائداً بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فالأحكام الواردة في مجال عوارض الخصومة بصفة عامة تطبق على القضاء الإداري كما هو الأمر بالنسبة للقضاء العادي.

ج- إثارة الدَّفع بسقوط إجراءات الخبرة: من الأحكام التي أوردها المشرع فيما يخص كيفية إثارة الدَّفع بسقوط إجراءات الخبرة القضائية، أنَّ هذا الطلب يجب أن يقدم من الخصم الذي يهيمه الأمر وذلك وقف حالتين، كما جاء في نص المادة 222 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية:

- فقد يتمَّ إثارة الدَّفع بالسقوط من طرف المدعي أو المدعى عليه، لكن وبصفة مباشرة فمن أجل قبول هذا الدَّفع يجب أن يقدمه الخصم الذي يستفيد من إثارة الدَّفع والذي يسعى لعدم الأخذ بمضمون التقرير خاصة إذا لم يصدر في صالحه، وذلك في شكل دعوى منفصلة، بمعنى أن إثارة الدَّفع لا يكون كدفع شكلي فقط، وإنَّما عن طريق رفع دعوى.

لكن هناك حالات أين يمكن للمدعى عليه أن يرفع دعوى الرجوع عندما لا يقوم بذلك المدعي خلال الآجال المحددة، وذلك بهدف فقط إثارة سقوط الخصومة، كأن تمر مدَّة سنتين من تاريخ صدور الحكم دون إعادة السير في الدَّعوى من طرف المدعي، فهنا يمكن للمدعى عليه أن يقوم بذلك بهدف إثارة السقوط.

⁽¹⁾ قرار مجلس الدولة، (الغرفة الثانية)، ملف رقم 29، الصادر بتاريخ 1999/02/01، قضية بابو عبد الله ضد ولاية البويرة، (قرار غير منشور)

⁽²⁾ استنكر الأستاذ بن شيخ أث ملويا لحسين هذا الموقف لمجلس الدولة واعتبره غير مستساغ ويخالف نص المادة 31 من القانون رقم 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، لأنَّ مخالفة الاجتهاد القضائي يجب أن يتم بغرفة مجتمعة وليس بغرفة واحدة كما حدث في هذا الملف، راجع: - بن شيخ أث ملويا لحسن، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص. 321.

- أمّا الحالة الثانية لإثارة السقوط فتكون عن طريق دفع يقدمه الخصم الذي يهيمه ذلك، وهنا الأمور واضحة أنّ المدعي يعيد السير في الخصومة ليطالب المصادقة على تقرير الخبرة خاصة إذا جاء في مصلحته والمدعي عليه يطلب سقوط الخصومة بشرط أن يكون هذا الدّفع جدي، مع ضرورة تقديمه قبل أي دفع موضوعي، لأنّ مناقشة الموضوع يعني ذلك أنّ الخصم قد تنازل عن حقّه في إثارة الدّفع.

ما يمكن ملاحظته من خلال موقف المشرّع أنّ الدّفع بالسقوط ليس من النظام العام بدليل أنّه لا يمكن للقاضي إثارته تلقائياً، كما جاء ذلك في نص المادة 225 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾ هذا ما يفيد أن المشرّع رعى حقوق الخصوم على حساب أهمية هذا الدّفع.

كما أنّ هذا الموقف يثير استغراب على أساس أنّ المشرّع لا يتسامح كأصل في المسائل الإجرائية المتعلقة بالمواعيد ويعتبرها من النظام العام، في مختلف المراحل الإجرائية لسير الخصومة القضائية، لكن في مجال سقوط الخصومة لم يتشدّد في إثارة الدّفع بالسقوط، وربما يعود ذلك إلى رغبته في حماية وتفضيل الحقّ الموضوعي على حساب الخلل الإجرائي المتعلق بفوات الآجال المحدّدة لسقوط الخصومة.

ومن جهة أخرى، فإنّ تسامح المشرّع بالنسبة لسقوط إجراءات الخبرة مردّه أنّ أغلب حالات السقوط يكون سببها الخبراء وليس أطراف الخصومة، وذلك نظراً للعدد الهائل من الملفّات التي تُعرض على الخبراء لإنجاز تقارير، ممّا يجعلهم يتأخرون في إيداع تقاريرهم خلال الآجال، هذا ما جعل المشرّع يلزم القاضي بغض النظر عن هذا الدّفع بهدف مواصلة عملية الفصل في الخصومة.

لكن دائماً مع مراعاة حقوق الخصوم، لاسيما الخصم الذي يستفيد من الدّفع بالسقوط، فله الحقّ في إثارة هذا الدّفع والحكم بسقوط الخصومة يعني إعادة النزاع إلى نقطة البداية.

ثانياً

الآثار القانونية المترتبة عن سقوط الخبرة

حذا المشرّع الجزائري حذو التشريعات الأخرى التي تؤسس سقوط الخصومة على قربة تقضي أنّ عدم استمرار في الدّعى عن عمد أو إهمال يفيد تنازل المدعي عن الدّعى التي أقامها⁽²⁾، إلّا أنّ تطبيق هذا المبدأ قد يمس الحقّ الموضوعي الذي يطالب به المدعي لصعوبة التكهّن بالأسباب والظروف التي جعلته لا يواصل إجراءات الدّعى.

⁽¹⁾ قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽²⁾ رحمانى مختار محمد، مرجع سابق، ص. 60.

يترتب عن سقوط إجراءات الخبرة القضائية في مادة الضرائب، زوال القيمة القانونية للتقرير وعدم إمكانية الأخذ به من طرف القاضي أثناء مناقشة موضوع الدّعى، بسبب العيب الإجرائي الذي أصاب التقرير نتيجة عدم اتّخاذ المساعي اللازمة خلال الآجال المحدّدة قانوناً.

ورغم الموقف الصّارم الذي أقرّه المشرّع بسقوط الخصومة بصفة مباشرة، إلّا أنّ هذا السقوط قد تنجر عنه آثار وخيمة على أطراف الخصومة الضريبية وإن كان يمكن تقبّل هذه الآثار عندما يكون المدعي هو المتسبب فيها، فإنّ هناك حالات تُفيد عدم عدالة موقف المشرّع بالنسبة للأحكام التي أقرها في مجال سقوط الخصومة لعدم القيام بالمساعي اللازمة خلال الآجال المحدّدة، وتتمثل الآثار القانونية لسقوط الخصومة الضريبية فيما يلي:

أ- اعتبار الدّفع بسقوط الخصومة عارض إجرائي يُثار كدفع شكلي: يقصد بالدّفع الشكلي ذلك العائق المؤقت الذي يستخدمه المدعى عليه من أجل منع المدعي من الاستمرار في الخصومة⁽¹⁾، وذلك في حالة خرق إجراءات جوهرية يستوجبها القانون.

بالعودة إلى الباب السادس من الكتاب الأول من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تحت عنوان: "في عوارض الخصومة" (المادة 207 وما يليها)، نجد أنّ الدّفع بسقوط الخصومة يدخل ضمن العوارض التي تصيب الخصومة والتي تؤدي إلى انقضائها كما جاء ذلك في نص المادة 221 من نفس القانون، لكن من الناحية الإجرائية، فإنّ طريقة التمسك بهذا العارض ينبغي أن يتمّ في شكل دفع شكلي قبل تقديم الدفوع الموضوعية، وعملاً بنص المادة 49 من نفس القانون فإنّ الدفوع الشكلية تهدف إلى التصريح بعدم صحّة الإجراءات أو انقضائها أو وقفها، ومن الآثار المترتبة على اعتبار سقوط الخصومة دفع شكلي أنّه يجب على الخصم الذي يهّمه الحكم بسقوط الخصومة أن يقدم هذا الدفع قبل تقديم الدفوع الموضوعية، وفي حالة إثارة هذا الدّفع بعد تقديم الدفوع الموضوعية أو الدّفع بعدم القبول يؤدي ذلك إلى عدم قبوله بمعنى أنّ القاضي لن ينظر في هذا الدّفع الشكلي، كما جاء ذلك في نص المادة 50 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ب- انقضاء إجراءات الخصومة دون انقضاء الحقّ الموضوعي: يترتب على سقوط إجراءات الخبرة القضائية نتيجة فوات الآجال المحدّدة لإعادة السّير في الدّعى، انقضاء كل الإجراءات التي تمت وبالنتيجة

⁽¹⁾ راجع للمزيد:

- أبو عبد اللّياس، الدفوع الإجرائية في أصول المحاكمات المدنية والإدارية، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، بيروت، 2004، ص. 09.

- حاجي حياة، "الدفوع الشكلية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، محاضرة ملقاة في إطار التكوين المستمر للقضاة، وزارة العدل، 2009.

اعتبار التقرير وكأنه لم ينجز أصلا، ممّا يعني إعادة الخصوم إلى مرحلة ما قبل التقاضي، وقد جاءت نص المادة 226 واضحة في هذا الأمر، التي أقرت أنّ سقوط الخصومة لا يؤدي إلى انقضاء الدّعى وإنّما إلى انقضاء الخصومة، وعدم إمكانية الاحتجاج بأي إجراء من الإجراءات المنقضية⁽¹⁾.

من الآثار السلبية لهذا السقوط أنّ كل ما قام به المدعي من إجراءات ذهبت سودا، ففي الوقت الذي ينتظر فيه المدعي الفصل في الخصومة لصالحه، يجد حكم آخر جد قاسي عليه، لاسيما عندما لا يكون هو المتسبب في السقوط، فالمكلّف بالضريبة هو المبادر لاتخاذ كل الإجراءات لرفع الدّعى واتخاذ إجراءات التّحقيق، فهو المكلّف بتسديد كل المصاريف خلال هذه المرحلة، لاسيما أتعاب المحامي والمحضر القضائية وتسبيقات الخبير المحاسب.

بعد كل هذه المراحل التي تستوجب للفصل في الخصومة، وبمجرد دفع بسيط من طرف مدير الضرائب، يفصل القاضي بسقوط الخصومة حتى ولو تمّ تجاوز يوم واحد فقط من الآجال المحددة خاصة إذا كان الخبير هو السبب في هذا التجاوز.

يبدو الأمر غير منطقي نوعا ما لأنّ اعتبار كل المساعي والمجهودات التي بذلها المكلّف بالضريبة لإثبات حقه عديمة الأثر لسبب إجرائي بسيط يؤثر ذلك سلباً على حقوق المكلّف، وفيه إجحاف لحقه الموضوعي الذي يسعى لإثباته.

أمّا الإدارة الضريبية فلا شيء تخسره باعتبارها في موقف المدعى عليه، لا تُكلّف بالإثبات وفي نفس الوقت تسعى لهدم كل ما قام به المدعي ولا تكثرث للآثار السلبية التي تنجر عن ذلك، فلو أراد المشرع أن يُفعل حقيقة إجراء الخبرة في مادة الضرائب لوضع أحكام مرنة تخدم فكرة إيجاد الحل للخصومة الضريبية وليس خدمة مصالح أطراف الخصومة فقط، لأنّ المنازعة الضريبية تختلف عن المنازعات الخاصة وحتى الإدارية، لكونها منازعة من نوع خاص تتدخل فيها معطيات هامة وخطيرة في الوقت ذاته وقد يكون فيها تلاعب بالذمة المالية للمكلّف ومالية الدولة أيضا.

⁽¹⁾ الملاحظ هنا أنّ المشرع الجزائري ومن أجل تحديد الآثار المترتبة عن سقوط الخصومة ميز بين مصطلح الدّعى والخصومة، وقصد أنّ سقوط الإجراءات التي سبق وأن تمّ اتخاذها يؤدي إلى سقوط الخصومة على اعتبار أنّ هذه الأخيرة المقصود منها مختلف المراحل الإجرائية التي تسير عليها الدّعى منذ رفعها إلى حين الفصل فيها، أمّا الدّعى فهي تمثل الحق الموضوعي الذي يطالب به المدعي من خلال هذه الخصومة، فالدّعى تتعلق أساسا بالحق الموضوعي، في حين الخصومة تتعلق بالجانب الإجرائي للفصل في الحق الموضوعي. على هذا الأساس اعتبر المشرع أنّه في حالة وجود عطب إجرائي تعلق بعدم القيام بالمساعي اللازمة لإعادة السير في الدّعى يؤدي ذلك إلى انقضاء تلك الإجراءات وعدم إمكانية التمسك بها لأنّها معيبة إجرائيا، لكن الحق الموضوعي يبقى قائما ويحق للمدعي إعادة رفع دعوى أخرى للمطالبة بحقه.

على هذا الأساس، كان ينبغي على المشرع الجزائري أن يراعي هذه الاعتبارات أثناء إصداره لقانون الإجراءات الجبائية، لأنّ نجاح المنظومة القانونية لا يُقاس من خلال الكم الهائل من النصوص والمواد القانونية، وإنّما من خلال فعالية هذه الأحكام التي تتضمنها النصوص وقيمتها في الإلمام بمختلف الجوانب الإجرائية للوصول إلى تسوية الخصومة القضائية، بشكل يجعل المتقاضي يثق في هذه المنظومة ويعتبرها المدافع الحقيقي عن حقوقه في حالة التعدي عليها.

ج- إمكانية إعادة عرض النزاع أمام القضاء: من الآثار المهمة واليجابية التي يمكن أن تنتج عن سقوط الخصومة هو حق الخصم في إعادة عرض نفس النزاع أمام الجهة القضائية، عن طريق إعادة تسجيل الدّعى⁽¹⁾، وهذا يعتبر من الآثار الإيجابية التي تسمح للخصم الذي حكم ضده بسقوط الخصومة بإمكانية إعادة رفع نفس الدّعى للمطالبة بنفس الحقّ، إلّا أنّ الإشكال يطرح في مدى إمكانية الاستناد على الخبرة التي سبق وأن تمّ إنجازها دون نظرها من قاضي الموضوع بسبب سقوط إجراءاتها، أو أنّه لا يمكن الأخذ بها كدليل لتدعيم موقف المدعي.

إذا كان مبدأ سقوط الخصومة يقضي بعدم إمكانية الاحتجاج بمختلف الإجراءات التي سبقت الحكم بالسقوط، فهذا يعني لا محالة أنّ ما جاء في تقرير الخبرة لا يمكن للقاضي الأخذ به استناداً إلى مبدأ الأثر العام لسقوط الخصومة، الذي مفاده عدم إمكانية الاحتجاج بأي إجراء من إجراءاتها، وعملاً أيضاً بمبدأ ما بني على باطل فهو باطل. ممّا يفيد أنّ عملية الخبرة التي سبق إنجازها لا تُلزم القاضي الأخذ بها أو استبعادها طالما أنّها أصيبت بعارض من عوارض الخصومة.

د- حيازة الحكم في مرحلة الاستئناف لقوة الشيء المقضي فيه: جاءت نص المادة 227 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية باستثناء فيما يخص الآثار المترتبة عن سقوط الخصومة، وأقرت بأنّه إذا تقرر سقوط الخصومة في مرحلة الاستئناف أو المعارضة، يؤدي ذلك إلى انقضاء الحقّ الذي يطالب به المدعي.

يُستفاد من نص هذه المادة أنّ هناك احتمالين، الأوّل يتمثل كما سبق الإشارة إليه أنّه في حالة سقوط الخصومة في الدرجة الأولى من التقاضي يؤدي ذلك إلى انقضاء الإجراءات بمعنى في مجال الخبرة يؤدي ذلك إلى اعتبار أنّ الخبرة وكأنّها لم تُنجز ولا يكون لتقرير الخبير أيّة مصداقية في مواجهة الخصومة أو الجهة القضائية، لكن يبقى الحق الموضوعي قائماً، بمعنى يمكن للمدعي إعادة رفع دعوى جديدة في

(1) مسعودي عبد الله، مرجع سابق، ص. 85.

نفس الموضوع، ويمكنه حتى الاستعانة بتقرير الخبرة المنجز لإثبات ما يدعيه، رغم أنَّ هذا التقرير يكون على وجه الاستدلال فقط.

أمَّا الاحتمال الثاني وهو الأخطر، مفاده أنَّه في حالة استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية ثم يقرر قضاة الاستئناف انتداب خبير ولم تراعي آجال المحددة لإعادة السير في الخصومة، فهنا لا يمكن إعادة رفع دعوى أخرى وإنَّما يؤدي ذلك إلى زوال الحق الموضوعي بصفة مباشرة، ويصبح القرار يحوز قوة الشيء المقضي فيه، لعدم إمكانية تصحيح الإجراء في مرحلة الدرجة الثانية من التقاضي.

تعتبر هذه الحالة خطيرة جداً وتمس بحقوق المكلف الذي قد يصبح ضحية خطأ إجرائي قد يسببه الخبير الذي يرفض إنجاز المأمورية خلال الآجال المقررة، أو المحامي الذي يقوم باستئناف الحكم المتضمن سقوط الخصومة دون أن يتفطن لإعادة رفع دعوى جديدة عوض استئناف الحكم.

ثبت من خلال الواقع العملي ضياع الكثير من حقوق المكلفين بالضريبة نتيجة سقوط الخصومة لأسباب لا دخل فيها للمكلف بالضريبة الذي يثق في عمل الخبير وعمل المحامي ولا ينتبه إلى أنَّ مجرد فوات يوم واحد قد يؤدي ذلك إلى خسارة مالية معتبرة إذا أخذنا بعين الاعتبار أنَّ العملية الضريبية كما قامت بها مصالح إدارة الضرائب ليست صحيحة وفيها مساس بحقوق المكلف بالضريبة.

يبدولنا وأنَّ المشرع أثناء إقراره لإجراء الدفَع بسقوط الخصومة كان بدافع حث المتقاضين على ضرورة مواصلة الإجراءات والقيام بمختلف المساعي التي تأمر بها الجهة القضائية بهدف السير في الخصومات والفصل فيها دون عوارض ولتفادي اكتظاظ الملفات على مستوى هذه الجهات.

ورغم إيجابية هذا الإجراء الذي يساهم في تفادي ركود الملفات على مستوى الجهات القضائية وبقائها عالقة دون إتمام إجراءات الفصل فيها، وعدم منح الحرية المطلقة للمتقاضين في التحكم في سير الملفات حسب أهوائهم، فإنَّه من جانب آخر قد يؤدي إلى المساس بالحق الموضوعي الذي يسعى رافع الدَّعوى لحمايته بسبب خطأ إجرائي بسيط، لاسيما مع تعارض مواقف القضاة أثناء بداية احتساب مدَّة السنتين وما ينجم عنه من تغليب.

المبحث الثاني

عدم استقلالية النظام الإجرائي للخبرة الضريبية عن الإطار الإجرائي العام

لا شك أنَّ الجهات القضائية تستمد المسائل الإجرائية التي تسير عليها من فحوى النصوص القانونية التي تعتبر الموجه الحقيقي لعمل الجهاز القضائي، هذا الأخير الذي يسهر على التطبيق الحرفي والسليم لمضمون النص القانوني.

فإذا كانت النصوص الضريبية قد ألت بمختلف أنواع الضرائب وكيفيات تحصيلها ومختلف السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب من أجل ضمان عدم ضياع موارد الخزينة العمومية، فإنَّ ما يُعاب على هذه النصوص، أنَّها لم تلم بمختلف الجوانب المتعلقة بإجراءات تسوية النزاعات التي قد تنشأ بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب لاسيما في المرحلة القضائية لهذه التسوية.

لا يمكن إخفاء حقيقة الفراغات القانونية التي تعرقل عملية الفصل في المنازعات الضريبية، ومرد هذه الفراغات هو التفكك الإجرائي الملاحظ أثناء السير في الخصومة الضريبية الذي يؤثر أكيد على كيفية الأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق، لاسيما الأمر بالخبرة القضائية (المطلب الأول).

كما تتجلى أهمية الاستعانة بالخبير في الدور الذي يلعبه هذا الأخير من أجل تحسين نوعية الخدمة التي يقدمها مرفق القضاء، إلَّا أنَّ هذا الدور لن يتجلى إلَّا من خلال الأخذ بعين الاعتبار عدَّة معايير الواجب توفرها في شخصية الخبراء التي تجعلهم ينجزون مهامهم على أحسن وجه، لاسيما ما يتعلَّق بطريقة تكوينهم، كيفية تعيينهم وأخلاقية المهنة التي يمارسونها⁽¹⁾، وهذا من أجل تقييم فعالية إجراء الخبرة القضائية في مادة الضرائب (المطلب الثاني).

المطلب الأول

⁽¹⁾ Ministère de la justice Française, « rapport de la commission de réflexion sur l'expertise », Op.Cit. P.P. 18 - 25.

تفكُّك واندثار إجرائي لمراحل إنجاز الخبرة في مادة الضرائب

يعتبر المجال الضريبي من أهم المجالات التي تكثر فيها النزاعات بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، نظراً لتعلق هذا النزاع بالذمة المالية للأشخاص المعنيين بدفع الضريبة، والذمة المالية التابعة للدولة، التي تستوجب الحماية القانونية لها، لما لهذه المالية من مكانة في تحقيق مختلف التوازنات في الدولة.

هذا التعدد في أنواع المنازعات التي تُثار في مادة الضرائب، يستوجب الإلمام التشريعي بمختلف إجراءات تسوية هذه المنازعات، سواء في مرحلتها الإدارية أو القضائية، بالإضافة إلى الطابع التقني الذي تمتاز به الخصومة الضريبية الذي يستوجب إحاطة تشريعية أثناء مختلف مراحل تسوية هذه المنازعات.

ما يمكن ملاحظته من خلال إجراءات الفصل في الخصومة الضريبية هو عدم الإلمام بمختلف إجراءات هذه الخصومة في مختلف مراحلها، لاسيما إجراء الخبرة القضائية في مادة الضرائب التي خصص لها المشرع الضريبي مادة قانونية واحدة، الأمر الذي يستعدي العودة إلى الأحكام الإجرائية العامة من أجل إعمالها في مادة الضرائب (الفرع الأول)، كما لا يمكن إنكار دور الطابع التقني للنزاع الضريبي الذي قد يؤثر سلباً على كيفية إنجاز تقرير الخبرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

عدم وضع نظام قانوني خاص بإجراء الخبرة في مادة الضرائب

إن تبني الدولة لنظام الازدواجية القضائية منذ دستور 1996 لم تظهر معالمه من الناحية الإجرائية إلا بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية، هذا القانون الذي أتى بالجديد فيما يخص تفريد الخصومة الإدارية بإجراءات خاصة تضمنتها المادة 800 وما يليها من نفس القانون⁽¹⁾.

وإذا كانت إشكالية التعددية الإجرائية يبدو أنه تم حلها ظاهرياً بتخصيص إجراءات خاصة بالدعوى الإدارية، إلا أن التمعن أكثر في فحوى المواد المتعلقة بالمجال الإجرائي التي تضمنها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يوحى أن المشرع الجزائري لم يعالج الكثير من المسائل الإجرائية في المادة الإدارية بصفة خاصة وإنما أحالنا إلى تطبيق الأحكام العامة المطبقة أمام القضاء العادي.

ما يُعاب أيضاً على المشرع الجزائري من خلال إصداره للقانون الإجرائي في مادة الضرائب هو عدم وضع نظام إجرائي خاص بالخبرة في هذه المادة، بدليل أنه أورد مادة قانونية واحدة لا يمكن أن تلم بهذا

(1) قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

الإجراء (أولاً)، بالإضافة إلى عدم إقرار المشرع في نص هذه المادة صفة الخبير الذي يُنتدب في مادة الضرائب، ممّا جعل القضاة يحيلون المسائل التقنية للخصومة الضريبية إلى خبراء في المحاسبة، وعدم تخصّص هؤلاء في المسائل الحسابية المتعلقة بالضريبة، الأمر الذي يؤثر سلباً على القيمة العلمية لتقرير الخبير المحاسب (ثانياً).

أولاً

عدم إفراد الخبرة القضائية في مادة الضرائب بإجراءات خاصّة

ليس من السهل معالجة مختلف المسائل الإجرائية المتعلقة بالضريبة بالنظر إلى تعقّد هذا المجال وعدم إمكانية الإلمام بمختلف الجزئيات التي تحتويها العمليات الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى نشوب الكثير من النزاعات بين المكلف والإدارة الضريبية⁽¹⁾.

هذا التعقّد التقني أثر سلباً على عملية الفصل في المنازعات الضريبية، بسبب عدم إلمام القضاة بالمجال الجبائي ونقص الاجتهاد القضائي في هذا المجال، نظراً لعدم سعي قضاة مجلس الدولة إلى ابتكار أحكام خاصة لتسوية المنازعة الضريبية والاكتفاء بتطبيق الأحكام الإجرائية العامة.

أ- مظاهر نقص الإلمام التشريعي بالخبرة في مادة الضرائب: كما سبق الإشارة إليه، فإنّ المشرع الجزائري خصّص مادة قانونية منفردة للأحكام الخاصة بالخبرة الضريبية، هذه المادة أكيد أنّها لن تُلم بمختلف الإجراءات الخاصة بكيفية سير عملية الخبرة وتؤدي إلى صعوبة مراقبة مدى صحّة عملية إنجاز الخبرة الضريبية.

1- تخصيص مادة قانونية واحدة يفيد الشّح التشريعي: من الإيجابيات التي تُحسب لصالح المشرع في المجال الضريبي أنّه نص بصفة مباشرة على تدابير التّحقيق التي يستعين بها القاضي الضريبي، بهذا يكون قد خالف ما اعتمده في المسائل الإجرائية الأخرى المتعلقة بالدّعوى الضريبية التي أحالنا إلى تطبيق القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁽¹⁾ ما يبرر تعقّد وصعوبة المسائل المتعلقة بالضريبة، العدد الهائل من الشكاوى التي يرفعها المكلفين بالضريبة أمام الإدارة الضريبية للاعتراض على الإجراءات التي تتخذها هذه الأخيرة، وكثرة هذه الشكاوى لا نجدها فقط لدى دول العالم الثالث التي تعرف الفساد الإداري وعدم النضج التشريعي، وإنّما حتى لدى الدول المتقدمة التي تحترم حقوق مواطنيها، وأحسن مثال ما نجده في فرنسا، فرغم التنظيم الإداري المحكم فهناك الكثير من المكلفين الذين يعترضون على إجراءات الإدارة الضريبية، ويتم تسجيل حوالي ثلاثة آلاف شكوى سنوية. راجع للمزيد:

- MAITTOT DE LA MOTTE Alexandre, Op .Cit. P. 286.

فالنّص مباشرة على وسائل التّحقيق في مادة الضرائب مبادرة تُفيد حقيقة أهمية هذه الوسائل في حل المنازعة الضريبية، لكن هذا لا يفيد أنّ المشرّع ألقى بكل الإجراءات المتعلقة بالخبرة القضائية، وإنّما خصّص لها مادة قانونية واحدة لا يمكن أن تتضمن كل الأحكام المتعلقة بممارسة الإجراء التّحقيقي في مادة الضرائب.

هذا ما يُعاب على موقف المشرّع الجزائري، الذي من جهة اعترف بخصوصية إجراءات التّحقيق في مادة الضرائب وحصر التدابير التي يمكن للقاضي اللجوء إليها للأمر بالخبرة القضائية، ومن جهة أخرى لم يتوسّع ولم يحدّد إجراءات خاصة لممارسة هذا الإجراء مراعاةً لخصوصية الخصومة الضريبية، الأمر الذي يؤثر سلباً على فعالية إجراء الخبرة، ولم يتمّ الاهتمام بالجانب الإجرائي الذي يحكم هذه الوسيلة التّحقيقية الخاصة في مادة الضرائب، لأنّ عدم الاهتمام بهذا الجانب يفيد عدم اكتراث المشرّع بأهمية هذا الإجراء⁽¹⁾.

2- إقرار بعض الخصوصيات إلّا أنّها تبقى ناقصة: فرغم إقرار المشرّع الضريبي ببعض الخصوصيات المتعلقة أساساً -كما سبق الإشارة إليها- بإمكانية إنجاز خبرة ثلاثية ومنح الحقّ للمكلّف بالضريبة باختيار خبير خاص للمشاركة في عملية الخبرة التي أمر بها القاضي⁽²⁾، وذلك في حالة قبول القاضي طلب المكلّف بهذه الخبرة، فإنّ هذا الإجراء يعتبر غير كاف وفي الكثير من الحالات قد لا تكون له أيّة أهمية، على اعتبار أنّ الأمر بالخبرة الثلاثية من الصلاحيات الممنوحة للقاضي قد يقبل هذا الإجراء أو لا يقبل به، خاصة بالنظر إلى غموضه وعدم التوسّع في تحديد كيفية الأمر بهذه الخبرة المتعددة، لاسيما وأنّ الجهات القضائية لم تتعود الأمر بمثل هذا الإجراء ومعتادة على الأمر بالخبرة المنفردة.

كذلك النّص على المحضر الضريبي الذي يعده العون التابع لإدارة الضرائب ويودعه أمام الجهة القضائية، هذا المحضر الذي يبدو وأنّ المشرّع تناسى فقط حذفه، باعتباره إجراء تقليدي تمّ النّص عليه قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية، لكن الممارسة العملية تفيد عدم قيام أعوان الإدارة الضريبية

⁽¹⁾ من التّشريعات التي أولت أهمية خاصة لإجراءات التقاضي في مادة الضرائب، نجد المشرّع التونسي الذي أفرد هذه المنازعات بإجراءات خاصة، لاسيما ما يتعلق بالخبرة القضائية، وأقرّ حتى القضاء التونسي بضرورة إتباع هذه الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وقد جاء في إحدى حيثيات القرار رقم 76 الصادر عن جهة التعقيب بقابس بتاريخ 2006/01/24 "وحيث تعتبر المحكمة أن النزاع الجبائي خصه المشرّع بأحكام إجرائية مستقلة تضمنتها مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، مقدمة في التطبيق على بقية النصوص الإجرائية العامة الأخرى مثلما نص على ذلك الفصل 56"، أشار للقرار:

- MHAMDI Amel, Op.Cit. P. 276.

⁽²⁾ يعتبر إقرار المشرّع لحق المكلّف بالاستعانة بخبير من اختياره من أهم الضمانات التي تمنح للمكلّف بالضريبة في مواجهة سلطات الإدارة الضريبية.

بتحرير مثل هذا المحضر، وعدم مراقبة القاضي هذا الإجراء بالنظر إلى عدم فعاليته، فحتى في حالة ممارسته يعتبر فقط مجرد إعادة لصياغة موقف الإدارة الضريبية الذي أوصل النزاع إلى الجهة القضائية ولا يأتي هذا المحضر في حالة تحريره بأيّة إضافة لملف الدعوى.

الملاحظ أنّ كلا هاذين الإجراءين لا يجسدان خصوصية الخبرة في مادة الضرائب، لاعتبارين:

- الأول، يتمثل في عدم العمل بكلا من الإجراءين من الناحية العملية، بسبب اعتياد القاضي الإداري وأطراف الخصومة الضريبية بإتباع الإجراءات العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، هذا ما يلاحظ من خلال القرارات القضائية الصادرة من جهات القضاء الإداري التي في كل مرة نجد أنّ القضاة يستدلون بمواد من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ويتجاهلون ما ورد في قانون الإجراءات الجبائية، إلّا في المرحلة الإدارية لتسوية النزاع الضريبي⁽¹⁾.

- والثاني، يتمثل في عدم كفاية هاذين الإجراءين لاحتواء خصوصية المنازعة الضريبية وما تحتويها من تقنيات معقدة، لا يمكن لمادة قانونية وحيدة أن تُلم بمختلف العمليات المتعلقة بالخبرة التي قد تُثار في مادة الضرائب.

بالإضافة إلى التثبّت الإجرائي الذي يجعل القاضي يلجأ إلى تطبيق الأحكام العامة للإجحاف الذي أصاب المادة القانونية الوحيدة المتعلقة بأحكام الخبرة الضريبية، هذا ما يعرقل عملية الفصل في المنازعة الضريبية بصفة عامّة ولا يبرز أهمية الخبرة في مادة الضرائب.

ب- عدم مراعاة خصوصية إجراءات تسوية المنازعة الضريبية: ما يُعاب أيضا على موقف المشرّع الجزائري أنّه لم يراعي خصوصية إجراءات تسوية المنازعات الضريبية التي تحتوي على الكثير من التعقيد وتتميّز إجراءاتها بمرحلين أساسيتين، المرحلة الإدارية التي هي ضرورية قبل الانتقال إلى المرحلة القضائية التي تكون كتكملة للمرحلة الإدارية، وما يزيد من تعقيد هذه المنازعة هو الغزارة التشريعية التي تمتاز بها المادة الضريبية، نتيجة العدد المعتبر من الأحكام والنصوص القانونية التي يتمّ تعديلها في كل مرة، ممّا صعبّ على القاضي الإداري فهم واستيعاب مضمون هذه النصوص⁽²⁾.

⁽¹⁾ أحسن مثال يمكن الاستدلال به لتدعيم هذا القول ما جاء في قرار الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء بجاية رقم 09/00559، الصادر بتاريخ: 2010/01/05، الذي يتبيّن من خلاله أنّ القاضي استدل بمادتين من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المتعلقتين بالخبرة من أجل الأمر بها دون أن يكتفي بالمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية: "... مما يؤدي حتما إلى القيام بأعمال ذات طابع فني وتقني مما يستوجب الاستعانة بخبير مختص طبقا للمادتين 858 و 125 وما بعدها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية"، (قرار غير منشور).

⁽²⁾ BENMAHMMED Sara, Op. Cit. P. 404.

فكان على المشرع أثناء سنه للأحكام الخاصة بالخبرة القضائية أن يراعي خصوصية المنازعة الضريبية بصفة عامة، وأن يتوسع في تبيان مختلف إجراءات الخبرة الضريبية بشكل لا يجعل أي مجال للشك حول الجزئيات التي تتميز بها الخبرة في مادة الضرائب، عن طريق النص على مختلف الإجراءات منذ الأمر بالمأمورية إلى غاية إنجاز تقرير الخبرة وإيداعه الجهة القضائية، مع مراعاة الطابع الخصوصي للمنازعة الضريبية عن طريق إيجاد آليات خاصة لإتمام الخبرة، لما لهذه الأخيرة من أهمية لمساعدة القاضي الإداري لإيجاد الحل للمنازعة المعروضة عليه.

ما يفيد هذا الطرح هو كثرة الأحكام والقرارات القضائية التي تفصل ببطان إجراء الخبرة ومختلف إجراءات الخصومة الضريبية بسبب عدم احترام بعض الجزئيات وبسبب الفراغات القانونية في المادة الإجرائية للضريبة، هذا ما أثر سلباً على طبيعة الأحكام التي تُصدر في هذا الإطار.

كما أن الاجتهاد القضائي الجزائري في المادة الإدارية بصفة عامة، والضريبية بصفة خاصة، لم يلعب دوره كما ينبغي، بدليل عدم توسع القضاة أثناء تسبيب الأحكام والقرارات التي يصدرونها في المادة الإدارية، ففي الكثير من الحالات يعملون سلطتهم التقديرية فقط دون مراعاة حقوق أطراف الخصومة لاسيما المكلف بالضريبة، فكان على قضاة مجلس الدولة أن يعلبوا دوراً مهماً في صنع القاعدة الإجرائية عندما يتغاضى المشرع عن بعض المسائل، وهذا عملاً بالسلطة التقديرية الممنوحة للقاضي الإداري في إختيار القاعدة الإجرائية الأنسب والأصلح للدعوى الإدارية⁽¹⁾.

من جانب آخر، رغم تحرك مجلس الدولة في الآونة الأخيرة بمحاولة إصدار بعض الاجتهادات في المسائل الإدارية، إلا أنه لا يستقر على موقف واحد لحسم المسائل الإجرائية، ففي كل مرة نجد اختلاف آراء قضاة المجلس حسب القرارات التي يصدرها، وأحسن مثال فيما يخص إجراء الشكوى الضريبية التي تعتبر إجراء جوهرية في مادة الضرائب قبل اللجوء إلى القضاء، لكن هناك اختلاف حول هذه المسألة بالنظر إلى القرارات التي تُصدر في هذا الإطار.

(1) لجلط فواز، مرجع سابق، ص. 213.

ثانيا

عدم تخصص الخبير المحاسب وتأثير ذلك على محتوى تقرير الخبرة

تكتسي عملية التخصص في أي علم من العلوم أهمية معتبرة، على أساسها يُمارس كل مهني أو أي ممارس لمهنة خاصة مهامه حسب تخصصه المبين في الشهادة التي تحصل عليها، وتكون نتائج أعماله مرتبطة دائما بمعارفه التي تحص عليها أثناء تكوينه.

أ- صعوبة الخوض في مسائل المحاسبة بعيداً عن النصوص الجبائية: رغم أن المشرع الجزائري في نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، لم يقر بأن الخبرة القضائية في مادة الضرائب ينجزها خبير مختص في المحاسبة، إلا أن الممارسة القضائية في هذا المجال تفيد أن الخبير في المحاسبة هو المختص بإنجاز الخبرة القضائية كلما تعلق الأمر بالعمليات الحسابية للمكلف بالضريبة، بدليل أن أغلب القضايا التي تفحصناها من خلال القرارات القضائية التي تمّ فيها انتداب خبير يتعلق دائما بتخصص المحاسبة.

كما سبق الإشارة إليه، فإن الخبير في المحاسبة يمارس مهنة خاصة كما هو مبين في القانون المتعلق بممارسة هذه المهنة⁽²⁾، ينجز مختلف العمليات الحسابية لمختلف الشركات والمؤسسات، التي على أساسها يتم تحديد مبلغ الدخل الذي يكون معياراً لتقدير نسبة الضريبة التي يلتزم المكلف بتسديدها.

بالعودة إلى القانون المنظم لمهنة خبراء المحاسبة، نجد عدم توسع المشرع في تحديد كيفية ممارسة هؤلاء الخبراء لمهامهم القضائية كخبراء في تخصص المحاسبة، بدليل أن المادة 13 من نفس القانون أشارت بعجالة إلى تعيين الخبراء المحاسبين كخبراء قضائيين، طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية⁽³⁾.

المثير للاستفهام من خلال ما ورد في نص المادة، أن المشرع لم يشير إلى قانون الإجراءات الجبائية، رغم أنه المجال الحقيقي للحديث عن الخبير المحاسب الذي يتم انتدابه بصفة مستمرة من طرف القاضي الضريبي في مختلف المنازعات المتعلقة بالضريبة.

هذا ما يفيد مرة أخرى أن المشرع الجزائري لم يولي للخبرة الضريبية الأهمية اللازمة ولم يشير إلى أن هذه الخبرة يختص بإنجازها خبراء في تخصص المحاسبة، لا في القانون المنظم لمهام هؤلاء الخبراء، ولا في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، وكان على المشرع لتفادي أي لبس أن يشير أيضاً إلى اختصاص

⁽¹⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽²⁾ قانون رقم 01-10، مرجع سابق.

⁽³⁾ نفس القانون.

هؤلاء الخبراء في مادة الضريبة باعتبارها الأولى بتخصص الخبراء المحاسبين الذين يتدخلون في كل العمليات المالية المتعلقة بالضريبة.

فرغم تخصص الخبير المحاسب في المسائل الحسابية وإلمامه به نظراً لتكوينه المستمر في نفس التخصص، إلا أن هذا التخصص يعتبر غير كاف للولوج في العمليات الحسابية المتعلقة بكيفية تحديد الوعاء الضريبي وإجراءاته ومختلف العمليات الحسابية المتعلقة بهذا المجال لكون العمليات الضريبية يطغى عليها النص القانوني، هذا ما يؤثر سلباً على مصير الخصومة الضريبية عندما يتم فيها الأمر بإجراء خبرة ويحال الملف على الخبير المحاسب الذي لا يعتبر مختص بصفة دقيقة بالمسائل المتعلقة بالضريبة⁽¹⁾. فكان ينبغي على القضاة أثناء إقرارهم ندب خبراء في مسائل الضريبة أن يختاروا الخبراء المختصين في فرع الجباية وليس في تخصص المحاسبة بصفة عامة، نظراً لحيثية الإلمام بعلم الجباية من أجل التمكن من إعداد تقرير خبرة يفيد القاضي للفصل في الخصومة الضريبية.

وما يُعاب على خبراء المحاسبة الذين تنتدبهم المحكمة الإدارية هو نقص الدراية بالمسائل الفنية والقانونية للضريبة⁽²⁾، بالإضافة إلى نقص الخبرة المهنية في المسائل الإجرائية والقانونية⁽³⁾، لأنه حتى ولو كان المشرع يمنع الخبير من إقحام نفسه في المسائل القانونية، إلا أنه يجب أن يكون عارف ببعض الإجراءات التي على أساسها يضمن إنجاز تقرير سليم وخالي من كل الهفوات التي تؤثر سلباً على مصداقية المهمة المنجزة⁽⁴⁾.

ب- احتواء النزاع على مسائل حسابية ومصطلحات تقنية صعبة الترجمة القانونية: أغلب المنازعات التي تُثار بين المكلف وإدارة الضرائب تتعلق بالمسائل التقنية ذات الطبيعة الحسابية التي على أساسها يتم تحديد الوعاء الضريبي، هذه المسائل تكون في أغلب الحالات موضع اعتراض من طرف المكلف

⁽¹⁾ تُدرّس الجباية كفرع في تخصص المحاسبة، لكن دائماً يعتبر تخصص المحاسبة هو الأهم والأكثر تركيزاً أثناء التكوين للحصول على الشهادة في التخصص، على هذا الأساس يظهر أن الخبراء في المحاسبة متكونين أكثر في هذا المجال، ويصعب عليهم الخوض في مسائل الضريبة بالمنظور القانوني.

⁽²⁾ لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1)، 2014-2015، ص. 52.

⁽³⁾ يرى القاضي المغربي "محمد سلام" رئيس محكمة الاستئناف بسطات، أن من أهم المعوقات التي تؤثر على طريقة إنجاز تقارير الخبراء هو عدم إلمام هؤلاء بالقوانين المؤطرة للخبرة، بالإضافة إلى عدم إحترام الخبراء للإجراءات القانونية عند إنجاز الخبرة. راجع:

- سلام محمد، "الخبرة القضائية في القانون المغربي وضرورة التأهيل والتأطير والتخليق"، عرض مقدم أمام الهيئة العليا للحوار الوطني حول إصلاح منظومة العدالة، المنعقد في المغرب بتاريخ 2012/06/29، ص. 13.

⁽⁴⁾ ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 23.

الذي يوصل النزاع إلى القاضي الإداري، هذا الأخير لا يستطيع تحليل هذه المسائل لتحديد مدى مشروعية الضريبة، إلا بعد إحالتها إلى أهل الاختصاص من أجل تفسيرها وتوضيحها، ونظرا لكون تكوين الخبير المحاسب تقني، فإنه يصعب عليه فهم إشكالية النزاع وطبيعته⁽¹⁾، كما يصعب حتى على القاضي فكّ هذه المسائل وإيصالها للخبير لتحللها بطريقة بسيطة بسبب استعمال مصطلحات تقنية صعبة الفهم والترجمة القانونية.

لا يمكن إنكار أهمية استيعاب المصطلحات القانونية والتقنية من طرف القضاة وحتى من طرف الأعوان المساعدين للجهاز القضائي الذين يساهمون في البحث عن حقيقة الخصومات التي تُعرض على الجهات القضائية، خاصة مع التطور العلمي الذي تشهده مختلف المجالات، الأمر الذي يُعكّر نوعا ما عملية الفصل في القضايا المتعلقة ببعض المسائل والتقنيات الحديثة.

بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية، وحتى القوانين المتعلقة بمختلف أنواع الضرائب مثل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نلاحظ الطابع التقني الذي يطغى على هذه القوانين، الأمر الذي يجعل المكلفين بالضريبة لا يستعيبون هذا النظام، حتى أعوان الإدارة الضريبية لا يلمّون بمضمون النصوص والأحكام التي تتضمنها، كما يفسرونها حسب نظرهم الضيقة⁽²⁾، بالإضافة إلى تشعّب موضوع المنازعات الضريبية⁽³⁾، الأمر الذي يؤثر سلباً حتى على طريقة تدخلهم في مختلف مراحل فرض الضريبة وتحصيلها. كما يصعب حتى على الجهة القضائية فهم مضمون النزاع نظراً للخلط والإيهام الذي يكتنفه واحتوائه على رموز ومختصرات صعبة الفهم، لاسيما بعد تدخل المكلف بالضريبة الذي يقدم حججه

⁽¹⁾ تعاني مختلف دول العالم معضلة عدم تخصص الخبراء القضائيين، الذين تمنح لهم هذه الصفة والتسمية ظاهريا، لكن واقعا فإنهم بعيدين عن المسائل القضائية، بسبب غياب التكوين في تخصص الخبير القضائي، بدليل أنّ هذه المهنة لا تُدرّس كتخصص في مختلف الجامعات، راجع للمزيد:

- BOULEZ Jaques, Op.Cit. P. 19.

⁽²⁾ ذيب منصف، مرجع سابق، ص. 166.

⁽³⁾ يحتوي النظام الضريبي خمسة قوانين تتعلق بمختلف أنواع الضرائب، وهي:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الذي يتضمن لوحده 408 مادة قانونية، تخص أساسا الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني،- قانون الضرائب غير المباشرة، - قانون الرسم على رقم الأعمال،- قانون التسجيل، - قانون الطابع.

يتمّ تعديل هذه القوانين بالإضافة أو الإلغاء تقريبا في كل سنة مالية، الذي يتضمن عدّة أحكام متعلقة بالدخل الخاضع لهذه الضريبة وكيفية حسابها ومختلف الأحكام المتعلقة بالإعفاء الضريبي والجزاء المترتب عن مخالفة أحكام هذا القانون، هذا أحسن مثال يفيد صعوبة الخوض في مسائل الضريبة سواء من طرف أعوان الإدارة الضريبية أو القاضي الإداري والخبير القضائي، ممّا يفيد التكهّن المسبق باحتمال ظهور نزاع جبائي بين المكلف والإدارة الضريبية .

ويحاول تبرير موقفه عن طريق الاستعانة في الكثير من الحالات بمستشار⁽¹⁾، هذا الأخير له دور في زيادة الأمور تعقيداً، لأنه يعتمد طريقة تحليل تختلف عما هو منصوص عليه قانوناً.

هذا الغموض وعدم الوضوح يساهم في تملّص المكلفين بالضريبة عن الخضوع للضريبة ويستغلون هذا الغموض والتعقد للتهرب عن الدّفع⁽²⁾، ويؤدي في نهاية المطاف إلى ظهور الكثير من النزاعات بين هؤلاء المكلفين ومصالح الإدارة الضريبية.

إنّ مهمّة الخبير التقنية لا يمكن أن تنفصل عن ملف الدّعوى وما تتضمنه من إشكالات، فيجب على الخبير أن يجيب عنها بطريقة تقنية ويحليها من جديد إلى القاضي لإعطائها الصبغة القانونية، للوصول إلى تسوية الخصومة الضريبية.

فمن أهم الأسباب التي تفيد نقص القيمة العلمية لتقرير الخبير المحاسب أنّه يقوم فقط بمناقشة المسائل التقنية التي يتضمنها النزاع بطريقة تقنية بحتة، الأمر الذي يجعل القاضي قد لا يستوعب النتائج التي توصّل إليها الخبير، ويقرّر عدم الأخذ بمضمون التقرير بسبب غموضه، هذا الغموض المقصود منه ليس أن الخبير لم ينجز المهمة المسندة إليه على أحسن وجه، وإنّما قد يكون اجتهد في إنجاز المأمورية دون أن يتمكن من استعمال صياغة مفهومة من طرف القاضي⁽³⁾.

(1) رغم اعتبار أنّ الاستعانة بمستشار من الحقوق التي يتمتع بها الخصوم، نظراً لعدم درايتهم بالمسائل التقنية التي يكون موضوع إجراء خبرة إلا أنّ هذا الحضور قد يشكل حاجزاً أمام الخبير القضائي أثناء الاجتماع لمناقشة وثائق وإدعاءات الأطراف، ويرى الخبير القضائي (KALPAC Jacques)، أنّه لا ينبغي أن تتحول اجتماعات العمل مع هؤلاء المستشارين إلى "معركة الخبراء". راجع: - KALPAC Jacques, Op.Cit. P. 52.

(2) جمام محمود، مرجع سابق، ص. 47.

(3) هناك الكثير الحالات التي يقرر فيها القاضي الإداري عدم الأخذ بنتائج الخبرة المنجزة نظراً لعدم وضوح مضمونها، والإشكال المطروح هنا أنّ القضاة يقرّرون بضرورة الإحالة إلى الخبرة، وبعد إنجازها يقرّرون رفضها ويفصلون في الدّعوى دون اللجوء إلى الاستعانة بخبير آخر للقيام بنفس المهمة، لأنّه منطقياً إذا اعترف القاضي الإداري بوجود مسائل تقنية تستوجب تدخّل مختص، يعني ذلك ضرورة اللجوء إلى انتداب خبير آخر وليس الإقرار بصفة اعتبارية بعدم لزوم الخبرة، ومثل هذه المسائل تؤثر سلباً على حقوق المتقاضين لاسيما المكلف بالضريبة الذي أكيد يحتاج إلى تقرير الخبرة لمواجهة موقف الإدارة الضريبية وامتيازاتها، ومن القرارات الصادرة في هذا الصدد التي تفيد إقرار القاضي الإداري بضرورة إجراء خبرة وبعد إنجازها تنازل عن هذا الموقف وفصل في الدّعوى دون خبرة، نجد: قرار مجلس الدولة الصادر في 1999/07/26، الذي جاء فيه أن تقرير الخبرة يشوبه الغموض ومبني على عناصر وهمية وقضى المجلس برفض الدّعوى على الحال مع القول بأنه لا جدوى من التصديق على تقرير الخبرة لأنها جاءت غامضة ولم تتوصل إلى اقتراح حل للقضية، وما يمكن التعقيب عليه أيضاً أنّ قضاة مجلس الدولة حسب مضمون هذا القرار قد خالفوا هم أيضاً بصفة مباشرة مضمون نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية التي تُقرّ أنه إذا كانت الخبرة غامضة أو ناقصة يتم الأمر بإجراء خبرة تكميلية ضمن نفس الشروط. أشارت للقرار:

- شيعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدّعوى الجبائية، مرجع سابق، ص. 108.

بالإضافة إلى إشكالية اللغة المستعملة أثناء تحرير التقرير، فإذا كان الأصل أنَّ إعداد التقرير يكون باللغة التي تتعامل بها الجهة القضائية، فيجب على الخبير أن يعدّ تقريره بهذه اللغة وإلاّ يعتبر هذا عائق أمام الخبير يجعله غير قادر على إنجاز المأمورية⁽¹⁾، وتزداد الأمور تعقيداً بالنسبة لحالة عدم تمكّن الخبير من إيجاد المصطلحات القانونية لكي يترجم المصطلحات التقنية خاصة بالنسبة للقضاء الجزائري الذي يشترط أن تحرر الوثائق القضائية باللغة العربية⁽²⁾، هذا ما يصطدم مع تكوين الخبير الذي يتمّ في أغلب الجامعات باللغة الفرنسية، ممّا يجعل الخبراء في المجالات التقنية لا يتقنون اللغة العربية ومصطلحاتها ذات الطبيعة القانونية.

الفرع الثاني

الطابع التقني والمعقّد للنزاع الضريبي يُصعّب من مهمة الخبير

يعتبر النزاع الضريبي من أصعب النزاعات التي تُعرض على القاضي الإداري، التي تجعل هذا الأخير في موقف مُتذبذب لا خيار له إلاّ الأمر بأي إجراء من إجراءات التّحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لتنويره حول المسائل الحسابية التي يستلزم الوضع توضيحها ليتمكن القاضي من الفصل في الدّعوى الضريبية، خاصة في المنازعات التي تتعلق موضوعها بإعادة التّقييم الضريبي بعد اتّخاذ إجراءات الرقابة الجبائية على مستندات المكلف وحساباته (أولاً)، هذه العملية التي تنتج عنها منازعة ضريبية يستلزم حلها رأي تقني لخبير المحاسبة (ثانياً).

أولاً

إعادة النظر في محاسبة المكلف بالضريبة: مهمة معقدة تستوجب تدخل خبير مختص

من أهم الأسباب التي تؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي هو عدم رضا المكلف بالضريبة بالعمليات الحسابية التي تقوم بها الإدارة الضريبية لتحديد الوعاء الضريبي، أو عدم اقتناع الإدارة الضريبية بالتصريح الجبائي الذي يقدمه المكلف أمام هذه الإدارة من أجل تحديد مبلغ الضريبة الواجبة الدّفع. الأمر الذي يؤدي إلى نشوب الكثير من النزاعات خلال هذه المرحلة، والتي ينتج عنها إعادة النّظر في العمليات

ما يمكن التعقيب عليه من خلال ما جاء في مضمون القرار أنَّ حتى قضاة مجلس الدّولة أقرّوا بأنّ الخبير لم يتوصّل إلى اقتراح حل للقضية هذا ما يفيد أنَّ القاضي الإداري يتنازل عن مهامه للخبير وينتظر من هذا الأخير أن يجد الحل للقضية.

⁽¹⁾ MOUGENOT Dominique, «l'expertise judiciaire», Op.Cit. P. 19.

⁽²⁾ بالعودة إلى نص المادة الثامنة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجدها تُقرّ على إلزامية أن تكون مختلف الإجراءات والعقود محررة باللغة العربية تحت طائلة عدم القبول.

الحسابية من طرف إدارة الضرائب استناداً إلى مختلف الامتيازات التي منحها المشرع لهذه الإدارة لضمان عملية التوريد للحزينة العمومية⁽¹⁾.

تعتبر عملية الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية التي هي بحوزة الإدارة الضريبية تستعملها من أجل التأكد من صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ومراجعتها⁽²⁾، وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية، وتسمى أيضاً هذه الرقابة حسب فقهاء علم الاقتصاد بالمراجعة الجبائية⁽³⁾.

بالعودة إلى المادة 18 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾، نجد أن المشرع الجزائري خول لإدارة الضرائب اتخاذ الكثير من الإجراءات للتحري عن مدى صحة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، إلا أن هذا لا يعني ترك المكلف بالضريبة يصرح كيف ما شاء دون رقابة، بل يمكن لإدارة الضرائب اتخاذ كل الإجراءات اللازمة لمراقبة مدى صحة تصريحاته⁽⁵⁾، وهذه الإجراءات التي منحها المشرع لإدارة الضرائب كامتياز إداري هو الذي يؤدي في الكثير

(1) نظراً للأهمية التي تولها الدولة لتطبيق النصوص الضريبية بشكل لا يمس بحقوق المكلفين بالضريبة، تقوم وزارة المالية الممثلة في المديرية العامة للضرائب بشرح مختلف الإجراءات التي يتم العمل بها من طرف المكلف لضمان عدم ضياع حقوقه، لاسيما في مرحلة الرقابة الجبائية التي تشرع فيها مصالح الإدارة الضريبية لما ينتج عنها من احتمال تعسف هذه المصالح للإضرار بحقوق المكلفين بالضريبة. راجع: - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة"، 2017، [متوفر على الموقع: www.mfdgi.gov.dz، (تمّ الاطلاع عليه بتاريخ: 2017/05/02).

(2) إذا كانت الإدارة الضريبية تملك حق مراقبة تصريحات المكلف وإعادة النظر فيها فإنّ هذا الحق ليس مطلق بل مقيد بضرورة احترام مختلف الإجراءات المنصوص عليها قانوناً. راجع للمزيد: - حاكم الطاهر، مرجع سابق، ص. 17.

(3) راجع للمزيد حول المقصود بالرقابة الجبائية:

- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص. 129.
- قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة 2009-2010)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2013، ص. 12.

- بن عماره منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص. 13.

(4) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(5) رغم إقرار مختلف التشريعات لحق الإدارة الضريبية في اتخاذ إجراءات الرقابة الجبائية ضد المكلف بالضريبة في حالة الشك في مصداقية تصريحاته، إلا أنّها لم تغفل الإشارة في كل مرة إلى الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف أثناء ممارسة الرقابة، وهذا بهدف حماية المكلف من احتمال تعسف جهة الإدارة. راجع للمزيد حول هذه الضمانات:

- أحمد عبد العزيز حسام فايز، مرجع سابق، ص. 23-25.

- YELLES CHAOUACHE Bachir, « la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie », Op.Cit. P. 197.

من الأحيان إلى نشوب نزاعات بسبب اعتراض المكلف بالضريبة عن الإجراءات التي يتخذها مفتشي الإدارة الضريبية.

يعتبر هذا الحق من الحقوق الأساسية والأولية التي تتمتع بها الإدارة الضريبية لكشف مختلف التجاوزات التي يقوم بها المكلف لإخفاء مداخله للتوصل عن دفع الضريبة، كما تتمتع الإدارة الضريبية بالحرية الكاملة لتحديد وقت إجراء الرقابة ومدتها⁽¹⁾، ونظراً لأهمية هذه الرقابة، فقد خصص لها المشرع الباب الأول من الجزء الثاني من قانون الإجراءات الجبائية في المواد من 18 إلى 21 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، وتتمثل هذه الإجراءات الرقابية في:

أ- مراقبة التصريحات: أقرت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، حق الإدارة الضريبية في مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة والإطلاع على المستندات، عندما يكون هناك شك في مصداقية التصريحات التي قدمها المكلف أمام مصالح الإدارة الضريبية، تتم هذه الرقابة أساساً في مكتب العون المكلف بهذه المراقبة، إلا أنه يمكن لهذا الأخير أن يقرر الانتقال إلى المؤسسات والهيئات المعنية عند فتحها للجمهور، والتي يجب عليها أن تقدم للمفتش المختص كل المستندات والوثائق التي طلبها⁽⁴⁾.

- HALOUI Khalil, Op.Cit.

- ANGOTTI Agnès et MARTINET Florence, Op.Cit. P.03.

- JEOME Michel, Op.Cit.

⁽¹⁾ عبيد ريم، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، مرجع سابق، ص.86.

⁽²⁾ للتوضيح أكثر حول هذه الإجراءات الرقابية التي تقوم بها الإدارة الضريبية في مواجهة المكلف بالضريبة، راجع:

- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق.

- كوسة فضيل، "التحقيق الجبائي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن

يوسف بن خدة- الجزائر، العدد الثالث، 2013، ص.ص. 153-180.

- دليل إجراءات الرقابة الجبائية لسنة 2017، المديرية العامة للضرائب، [متوفر على الموقع: www.mfdgi.gov.dz]، (تمّ الاطلاع عليه بتاريخ:

2017/12/22).

⁽³⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽⁴⁾ تسمى أيضاً هذه المرحلة بالفحص الضريبي أو الرقابة على الوثائق، التي تعتبر أول وأهم مرحلة لكونها وسيلة بحد ذاتها وليست غاية، فعلى

أساسها تتمكن الإدارة الضريبية من التحديد الصحيح للوعاء الضريبي، راجع للمزيد:

- رؤوف أحمد نضال وعنوان بدور فاضل، "أهمية اعتماد الرقابة الإدارية في زيادة كفاءة الفحص الضريبي"، مجلة دراسات محاسبية

ومالية، جامعة بغداد، المجلد الثاني عشر، العدد 39، 2017، ص. 132.

- قلاب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص. 23.

- TURRIN Marion, Op.Cit. P. 159.

تتمثل مهام المفتش في مراقبة التصريحات وطلب توضيحات كتابية، وفي حالات قد يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات موضوع المراقبة، كما جاء ذلك في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

أما في حالة رفض المكلف تقديم توضيحات عن النقاط التي طرحها العون أو في حالة تقديمه لإجابات جزئية غير مقنعة، فيجب على المفتش المختص أن يُعيد طلبه كتابيا، ويبيّن بصفة دقيقة كل النقاط التي يريد الاستفسار عنها، وأن يبلغها للمكلف ويمنح له أجل لا يقل عن ثلاثين يوما لتقديم توضيحات كتابية.

في الأخير، تتم عملية الدراسة التقنية للمستندات المقدمة من طرف المكلف للتأكد من تطابق التصريح الجبائي الذي قدمه، مع النتائج الحسابية المتوفرة في المستندات المقدمة لتبرير التصريح المقدم⁽²⁾. فإذا قرر المفتش التصحيح الضريبي وإعادة النظر في أساس الإخضاع الضريبي من أجل إعادة تقويم الضريبة يجب أن يبلغ المكلف بالتقويم الجديد وذلك تحت طائلة بطلان مختلف الإجراءات التي قام بها المفتش، ويدعوه لتقديم ملاحظاته خلال أجل ثلاثين يوما، ويعتبر سكوت المكلف وعدم اعتراضه دليلا على قبوله لهذا التقويم⁽³⁾.

تعتبر هذه الرقابة التي يقوم بها المفتش الضريبي من أهم الأسباب التي تؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي، باعتبار أن المكلف أكيد لن يقبل بالتعديل الضريبي الذي فرضه المفتش لما لهذا التعديل من آثار سلبية على ذمته المالية.

هناك حقيقة لا يمكن إغفالها في هذا المجال أن هذه المراقبة تعتبر سبب أساسي للمرحلة التنازعية بين المكلف والإدارة، يصعب معها الوصول إلى حقيقة النزاع، نظراً لتعارض مواقف كل من الطرفين

⁽¹⁾ من خلال مختلف الأحكام المتعلقة بمراقبة التصريحات ومختلف أنماط الرقابة المنصوص عليها في المواد من 18 إلى 21 من قانون الإجراءات الجبائية، نلاحظ أن المشرع الجزائري اعتمد تقريبا نفس الأحكام التي أقرها المشرع الفرنسي في مجال الرقابة المحاسبية المنصوص عليها في المادة 10 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي وتقريبا نفس الأحكام أقرها التشريع التونسي. راجع على التوالي للمزيد:

- TURRIN Marion, Op.Cit. P.P. 160- 247.

⁽²⁾ Voir :

- DISLE Emmanuel et SARAF Jacques, *Droit fiscal (manuel et application)*, Dunod éd. Paris, 2008-2009, P. 654- 665.

- GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, *Procédures fiscales*, 5^{ème} éd. Dalloz, Paris, 2009, P. 168.

- BACCOUCHE Néji, «la charge de la preuve en droit pénal fiscal Tunisien », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 06, 2006, P. 17.

⁽³⁾ راجع نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

فالمكلف بالضريبة قد يستعمل الكثير من الحيل ولا يُقنع المفتش بحقيقة التصريحات التي قدمها، لوجود بعض اللبس الذي يفيد عدم صحة التصريحات، ومن جانب آخر، فإن المفتش المكلف بمراقبة التصريحات قد يتعسف أيضا في استعمال السلطة ويتدخل في بعض المسائل والجزئيات ويخلط الحسابات بهدف المساس بحقوق المكلف لتحقيق أغراض شخصية، بالإضافة إلى مخالفة بعض الشكليات التي يستوجبها المشرع ويعتبرها كضمانات لصالح المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

ب- التّحقيق في المحاسبة: يتمثل هذا الإجراء في البحث عن مدى صحة تصريحات المكلف بالضريبة ويتم عن طريق إجراءات حسابية ميدانية من أجل الكشف عن صحة الحسابات التي يقدمها المكلف لاسيما في بعض الشركات الكبرى⁽²⁾، وما يميّز هذا التّحقيق أنّه قد يشمل حتى أصحاب المهن الحرة في حالة الشك من صحة تصريحات الخاضعين لهذه الرّقابة⁽³⁾، تمّ النصّ على هذا الإجراء في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ومن أهم شروط إجراء التّحقيق في المحاسبة:

1- أن يتمّ التّحقيق في المحل التابع للمكلف بالضريبة: يقوم المفتش المختص، بالانتقال إلى المحل المهني من أجل القيام بالعمليات الحسابية اللازمة والبحث في مختلف الوثائق الخاصة بهذه العملية واستثناء يمكن للمفتش المعني أخذ الوثائق التي يحتاجها إلى مكتبه ليقوم بالعملية الحسابية ودراسة كل

⁽¹⁾ يعتبر مخالفة إحدى الشروط والإجراءات التي أقرها المشرع في مرحلة الرّقابة الجبائية، من الأسباب التي تؤدي إلى تدخل القاضي الإداري لإبطال عملية الرّقابة في حالة مخالفة الإجراء المطلوب، وقد أكد مجلس الدولة على هذا البطلان في الكثير من قراراته، منها القرار رقم 011327 الذي جاء فيه: "حيث أن الشركة المستأنفة تنازع في صحة إجراءات التعديل الضريبي الخاص بالسنوات 1994، 1995 و 1996 الذي جاء في نظرها مخالفا لأحكام المادتين 190-320 من قانون الضرائب المباشرة لعدم تبليغه لها وعدم منحها المهلة القانونية المحددة ب 40 يوما للرد على نتائج التفتيش وحرمانها من حق الاستعانة بمستشار..." راجع:

- قرار مجلس الدولة (الغرفة الرابعة)، ملف رقم 011327، الصادر بتاريخ: 2004/02/17، مرجع سابق.

وفي نفس السياق صدر قرار من نفس الجهة والذي قضى بتأييد قرار المجلس القضائي عندما أقر ببطلان عملية الرّقابة التي شرعت فيها مصلحة الضرائب دون احترام إجراء التبليغ، "... وحيث دون مناقشة الأوجه الأخرى يتعين التصريح بأن إجراءات التحقيق المعمق باطلة لعدم احترامها للمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وأن قرار فرض الضريبة المترتب عن هذا التحقيق باطل بدوره على أساس مبدأ كل ما بني على باطل فهو باطل..." راجع:- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 010360، الصادر بتاريخ: 2003/06/17، أشار للقرار:- كوسة فضيل، "التحقيق الجبائي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة"، مرجع سابق، ص. 176.

⁽²⁾ Voir :

- DISLE Emmanuel et SARAF Jacques, Op.Cit. P. 657.

- YELLES CHAOUACHE Bachir, «la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie », Op.Cit. P. 192.

- LOPEZ Christian, Op .Cit. P. 134.

⁽³⁾ GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, Op.Cit. P. 124.

الوثائق، وهذا من أجل عدم التأثير سلباً على نشاط المكلف بالضريبة الذي يجب عليه تقديم طلب لمفتشية الضرائب من أجل الاستفادة بهذا الإجراء. وتتمثل أهمية هذا الإجراء في تفادي المساس بسمعة المكلف وتأثر تجارته أو محله في حالة إجراء العملية داخل المحل خاصة إذا كان المكلف يتعامل مع المستهلكين بصفة مستمرة لأن ذلك سيؤثر على تجارته سلباً على سمعته التجارية.

2- **تبليغ المكلف بالضريبة:** تعتبر عملية إعلان المكلف بمختلف إجراءات الرقابة مهما كانت طبيعتها من الإجراءات الجوهرية التي يجب على إدارة الضرائب احترامها، لمنح الحق للمكلف للاعتراض على الأجراء الذي يرى أنه تضرر منه⁽¹⁾، تقوم إدارة الضرائب قبل اتخاذ إجراء التحقيق في المحاسبة بإعلام المكلف المعني بهذا التحقيق عن طريق إرساله إشعار بالاستلام لإعلام، يفيد انتقال المفتش إلى محل المكلف من أجل القيام بالعمليات الحسابية اللازمة مع إعلامه بأن له أجل 10 أيام لتحضير وثائقه.

إذا كان الأصل أن التحقيق في المحاسبة يتم بهذه الطريقة، إلا أنه استثناءً يمكن أن يتم دون إشعار مسبق في حالات خاصة للبحث عن وثائق مهمة والقيام بالعمليات الضرورية خوفاً لاحتمال تحريف المكلف لبعض الوثائق أو إخفاؤها، ورغم هذا فإن المفتش قبل بداية العملية يجب أن يُسلم إشعار بالتحقيق إلى المكلف قبل بداية العملية، ويجب أن يتضمن هذا الإشعار البيانات الضرورية لاسيما ذكر اسم المفتش الذي يقوم بالعملية وتاريخ القيام بذلك والضريبة المعنية بالمحاسبة والوثائق التي يتم فحصها وإجراء العمليات الحسابية عليها، مع ضرورة الإشارة إلى أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمستشار من اختياره لحضور عملية المراقبة⁽²⁾.

3- أن تتم المحاسبة خلال آجال محددة: رغم السلطة الممنوحة لإدارة الضرائب في اتخاذ إجراء المحاسبة ضد المكلف بالضريبة، إلا أنه يجب على المفتش المكلف بهذه العملية أن يقوم بمهامه خلال

⁽¹⁾ YELLES CHAOUACHE Bachir, «la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie», Op. Cit. p. 199.

⁽²⁾ تم تأكيد حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره في نص المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية، ورغم بساطة هذا الإجراء إلا أن الاجتهاد القضائي الجزائري اعتبره شرط ضروري لصحة عملية الرقابة الجبائية، وقد قرر قضاة الغرفة الإدارية بالحكمة العليا بطلان عملية المراقبة وبالتالي بطلان الضريبة المفروضة استناداً إلى عملية إعادة التقويم الذي توصلت إليه إدارة الضرائب بعد مراقبة محاسبة المكلف، مما يفيد أن القضاء الجزائري يحرص على التطبيق الصحيح لمحتوى النصوص الضريبية التي تلج على احترام كل الإجراءات المقررة تحت طائلة بطلان عملية الرقابة. راجع:

- قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 104152، الصادر بتاريخ: 1994/06/05، قضية وزير الاقتصاد ضد (ب.م.)، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1994، ص.ص. 199-201.

آجال محددة في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، فيجب أن لا يستغرق مدة التحقيق في المحاسبة أكثر من أربعة أشهر بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع الخدماتي، التي لا يتجاوز رقم أعمالها مليون (1.000.000.00) دج، ويمكن تمديد المدة إلى ستة أشهر إذا كان رقم أعمالها يتجاوز عشرة ملايين (10.000.000.00) دج، أما بالنسبة للمؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها مليون دج فإن مدة التحقيق يجب أن لا تتعدى أربعة أشهر ويمكن تمديدتها بشرط أن لا تتعدى تسعة أشهر.

يتمثل المغزى الحقيقي من إقرار هذه الرقابة في محاولة الكشف عن الطرق التدليسية التي يستعملها المكلف⁽²⁾، وقد تنتج عن هذه العملية بعض الإشكالات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية سواء تعلق الأمر بالاعتراض على الإجراءات المتبعة للقيام بالتحقيق أو فيما يخص النتائج التي توصل إلى المفتش القائم بالتحقيق.

ج- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة: يعتبر هذا التحقيق من أهم أشكال الرقابة التي تمارسها الإدارة الضريبية والأكثر تعقيداً⁽³⁾، ويقصد بهذه العملية إعادة النظر في كل التصريحات التي أدلى بها المكلف بالضريبة عن طريق البحث عن مدى الانسجام بين المداخل المصرح وموارده المالية، أي مدى وجود فارق بين المداخل المصرح بها والمداخل الحقيقية، ويتم إعمال هذا الإجراء ضد الأشخاص الطبيعية فقط، أما الأشخاص المعنوية فهي معنية فقط بإجراء التحقيق في المحاسبة، وقد تم النص على هذا الإجراء في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾.

كما يمكن اعتبار هذا الإجراء مكمل للإجراء الأول الخاص بمراقبة الحسابات، لأنه في بعض الحالات يصعب على المفتش المكلف بالتحقيق كشف كل العمليات المالية خاصة إذا لم يقوم المكلف بالضريبة بمسك حسابات ودفاتر، ممّا قد يُصعب على عون مفتشية الضرائب الكشف عن بعض

(1) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(2) زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص. 142.

(3) نفس المرجع، ص. 159. راجع أيضاً:

- خلوفي سفيان و بوجريو عبد الرؤوف، " دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014 (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميله)"، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف- ميله، العدد الأول، 2019، ص. 195-215.

(4) قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

التلاعبات التي يقوم بها المكلف بالضريبة⁽¹⁾، الأمر الذي يستلزم الانتقال إلى مرحلة الفحص المعمق الذي من خلاله يسهل كشف حقيقة التصريحات التي أدلى بها المكلف، لأنّ هذا الإجراء مهم جداً عملياً خاصة في الكشف عن كل مداخل المكلف عن طريق الاتصال بمختلف الإدارات العمومية والمؤسسات المالية. وقد حرص المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، على مراعاة كل الإجراءات القانونية من أجل القيام بهذا الفحص تفادياً للمساس بحقوق المكلف بالضريبة وتمثل أهم هذه الشروط في:

1- تحديد الموظف المختص بالفحص: نظراً لأهمية هذا الإجراء وخطورته فقد حدّد قانون الإجراءات الجبائية الموظف المختص في القيام بهذا التّحقيق والذي يجب أن يكون له رتبة مفتش على الأقل ولا يمكن لأي عون آخر القيام بهذا التّحقيق³، وتتجلى أهمية اشتراط هذه الرتبة بالنظر إلى أهمية هذه العملية ككل خاصة لكشف بعض التلاعبات التي يقوم بها المكلف بالضريبة من أجل تقديم تصريحات بعيدة عن الدخل الحقيقي للمعني.

من جانب آخر فإنّ اشتراط رتبة مفتش على الأقل لإجراء الفحص المعمق يساعد على عدم وقوع هذا المفتش في أخطاء أثناء الفحص والتّحقيق ممّا يساهم في فعالية التّحقيق التي يقوم به المفتش المختص.

2- إعلام المكلف بإجراء الرّقابة ومنحه آجالاً لتحضير نفسه: كما سبق الإشارة إليه وفي كل مراحل فرض الضريبة وتحصيلها من طرف مصالح الإدارة الضريبية، يجب على هذه الأخيرة أن تحترم إجراء مهم وهو إعلام المكلف بكل العمليات والإجراءات التي تُتخذ ضده مع تسليمه ميثاق وحقوق المكلف المعني

⁽¹⁾ يعتبر التلاعب بالعمليات الحسابية المتعلقة بالضريبة من أهم أسباب جرائم الغش الجبائي التي يرتكبها المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرق ملتوية لإخفاء الدخل الحقيقي وتغيير حقيقة ما تتضمنه الوثائق الضريبية عن طريق تزويرها بهدف عدم الخضوع للضريبة أو الإنقاص منها، للمزيد حول جريمة الغش الجبائي، راجع للمزيد:

- بولجة نادية، النظام القانوني للغش الجبائي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري - تيزي وزو، 2016.

- أولعربي جمال، مرجع سابق.

- بوناظور بوزيان، "الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر"، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص (الغش الضريبي والتهرب الجمركي)، 2007، ص.ص. 45-09.

- TURRIN Marion, Op.Cit.

⁽²⁾ تضمنت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، مختلف الإجراءات الواجب إتباعها تحت طائلة بطلان الرقابة.

⁽³⁾ تنص الفقرة الثانية من المادة 20 من نفس القانون "لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل....".

بالعملية، وذلك تحت طائلة بطلان الإجراء المتخذ، كما يجب على المفتش المختص بالتحقيق أن يمنح للمكلف مهلة 15 يوما لتحضير وثائقه قبل انطلاق العملية وأن يشير بأن للمكلف الحق في الاستعانة بمستشار⁽¹⁾.

3- عدم تجاوز مدة التحقيق سنة واحدة: تُقر الفقرة الرابعة من المادة 21 من قانون الإجراءات الجنائية على أن آجال القيام بعملية التحقيق لا ينبغي أن تتجاوز سنة واحدة⁽²⁾، بمعنى ينبغي على المفتش المكلف بالتحقيق أن يتمكن من انتهاء التحقيق خلال هذه المدة، بهدف عدم الإضرار بحقوق المكلف وعرقلته أثناء ممارسة نشاطه، إلا أنه يمكن تمديد هذه المدة بطلب من المكلف في حالة عدم تمكنه من تقديم كل المستندات المتعلقة بالتحقيق وتبرير الأرصدة.

ثانيا

إعادة النظر في عملية التحقيق من طرف الخبير المحاسب

لا شك أن مختلف السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب السابق الإشارة إليها في إطار عملية المراقبة التي تمارسها على مختلف المستندات والمحاسبة المقدمة من طرف المكلف ينتج عنها اعتراض المكلف ورفضه لإجراءات الرقابة التي تمارسها الإدارة، هذا الرفض مآله الجهة القضائية لا محالة، باعتبار أن المرحلة الإدارية لتسوية هذا الاعتراض لن تأتي بالجديد لكون نفس الجهة الإدارية هي التي تفصل في شكوى المكلف، فلا يبقى أمام هذا الأخير سوى القاضي الإداري الذي يمارس مهامه بحياد ومسؤولية.

ورغم إقرار المشرع الكثير من السلطات لإدارة الضرائب أثناء ممارستها لمختلف الإجراءات لفرض الضريبة وتحصيلها، إلا أنه منح من جانب آخر عدة حقوق للمكلف لتفادي التعسف الإداري المرسخ في مختلف الإدارات العمومية.

فيحق للمكلف بالضريبة الاعتراض على إجراءات التحقيق إذا لم يحترم المفتش المعني مختلف الإجراءات اللازمة، وقد ألح المشرع من خلال كل مراحل الرقابة ضرورة احترام الإجراءات الشكلية لاسيما ما يتعلق بتبليغ المكلف بكل الإجراءات⁽³⁾، وإلا سيؤدي ذلك إلى إثارة بطلان عملية التحقيق التي قام بها

⁽¹⁾ تنص المادة 3/21 من قانون الإجراءات الجنائية على "... يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو".

⁽²⁾ تنص المادة 4/21 من نفس القانون " تحت طائلة بطلان فرض الضريبة لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجنائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة..."

⁽³⁾ YELLES CHAOUACHE Bachir, « le juge fiscal en Algérie », Op.Cit. P. 119.

المحقق من طرف المكلف بالضريبة إذا أثبت أن المفتش لم يحترم إجراء الإشعار أو أوقات ممارسة العملية أو المدة المحددة للقيام بذلك فإن ذلك يؤدي إلى بطلان الإجراءات، ونظراً لأهمية هذا التحقيق وخطورته نص المشرع على بطلان التحقيق بأكمله في حالة عدم احترام أي إجراء لاسيما عملية التبليغ⁽¹⁾.

من جانب آخر منح المشرع للمكلف بالضريبة الحق في الاعتراض على نتائج التحقيق، فإذا توصلت إدارة الضرائب من خلال تحقيقها إلى إعادة التقويم الضريبي، فإنه يجب إبلاغ المكلف بهذا التعديل، من أجل السماح للمكلف بالاعتراض على التصحيح الذي قامت به الإدارة، وهذا الاعتراض هو الذي يؤدي لا محالة إلى نشوب النزاع الضريبي بين الطرفين.

على هذا الأساس تعتبر عملية إعادة النظر في محاسبة المكلف ومراقبة تصريحاته، واتخاذ مختلف إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف من أهم الأسباب التي تجعل هذا الأخير يعترض على هذه العمليات، عن طريق التظلم أمام مصالح الإدارة الضريبية واللجوء إلى رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية التي لا محالة ستلجأ إلى تعيين خبير مختص في المحاسبة من أجل النظر في مدى صحة ومصادقية عملية التحقيق التي قامت بها الإدارة الضريبية.

⁽¹⁾ أكد القضاء الإداري في الكثير من القرارات أنه يجب على مصالح إدارة الضرائب احترام مختلف الإجراءات أثناء مراقبة المكلف وإعادة النظر في الضريبة المفروضة، وقد تم إلغاء الكثير من قرارات فرض الضريبة نتيجة لعدم احترام هذه الإجراءات حتى ولو تضمن موضوع المنازعة مبالغ معتبرة، ومن هذه القرارات نجد قرار مجلس الدولة ملف رقم 009381 الصادر بتاريخ 2003/06/06 بين كشكار مولود ضد مديرية الضرائب لولاية قلمة، الذي جاء في حثيائه " حيث ولكن الفرض التلقائي يتعين على إدارة الضرائب احترام إجراءات جوهرية تحت طائلة البطلان"، كما جاء في حثيئة أخرى " حيث أنه يتبين من خلال أوراق الملف أن إدارة الضرائب لم تثبت إشعارها للمستأنف على قيامها بعملية التحقيق الميداني كما لم تمنح له أجلاً لتحضير نفسه وإمكانية الاستعانة بمستشار من جهة ولم تثبت إخطاره بنتائج التحقيق لتمكينه من الرد عليها بالرفض أو القبول حسب ما هو منصوص عليه بالمادة 131 فقرة 3 و 5 من قانون الضرائب المباشرة". وبسبب مخالفة هذه الإجراءات أقر مجلس الدولة بإلغاء القرار المستأنف والقضاء من جديد بإبطال التحقيق الجبائي وبالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة على المستأنف لسنوات من 1992 إلى 1996. أشار إلى هذا القرار:

- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص. ص. 209-214.

وأيضاً قراره رقم 009719 الذي من خلاله أكد قضاة مجلس الدولة على ضرورة احترام إجراء التبليغ تحت طائلة إلغاء الضريبة المفروضة وقد جاء في حثيائه " حيث أنه وبالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أن مديرية الضرائب المستأنف عليها لم تقدم ما يثبت إخطارها للمستأنف قبل تأسيسها للضريبة محل النزاع، ومطالبته بتقديم الوثائق الثبوتية، كما أنها لم تستجيب لاستدعاء مجلس الدولة الرامي إلى التحقق من قيامها بالإجراءات المذكورة، مما يؤكد خرقها للإجراءات"، وجاء في حثيئة أخرى: " وحيث أن القرار المستأنف برفضه للدعوى وعدم تصريحه ببطلان إجراءات التسوية يكون قد أخطأ في تطبيق القانون، وبالتالي يتعين القضاء بإلغائه وفصلاً من جديد التصريح بإبطال إجراءات المراجعة الضريبية وما نتج عنها من جداول لاتخاذها خرقاً للقانون". راجع:

- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 009719، الصادر في 2004/12/21، (قرار غير منشور).

ما يؤكد هذا الطرح، أنَّ الملاحظ من خلال الأحكام والقرارات التي يصدرها القاضي الإداري في مادة الضرائب، فكلما تعلّق الأمر بالرقابة الجبائية المتعلقة بإعادة النّظر في محاسبة المكلف بالضريبة، نجد أنَّ القاضي الإداري لا يتردّد في الأمر بانتداب خبير في المحاسبة، لاسيما عندما يقدم المكلف وثائق سليمة تفيد أنَّ محاسبته منتظمة⁽¹⁾، ومن هذه القرارات نذكر القرار رقم 09/00559 الصادر عن مجلس قضاء بجاية⁽²⁾.

فمن خلال هذه العملية تظهر مكانة الخبير المحاسب ودوره في الوصول إلى الحقيقة المتعلقة بالعمليات الحسابية التي قامت بها الإدارة الضريبية، عن طريق إعادة هذه العمليات والقيام بمختلف الإجراءات من أجل إقرار مدى صحة العمليات التي قام بها المفتش التابع لإدارة الضرائب.

الإشكال الذي يطرح أثناء تدخّل الخبير من أجل إعادة النّظر في محاسبة المكلف بالضريبة هو عدم سعي هذا الخبير للبحث عن الحقيقة، بسبب عدم إلمامه بموضوع النزاع من جهة وعدم سعيه للبحث عن الوثائق التي تفيد صحة أو عدم صحة العمليات التي قامت بها الإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤثر سلباً على حقيقة النزاع نظراً لتناقض موقفين الإدارة الضريبية باعتبارها صاحبة الاختصاص للرقابة على الوضعية الجبائية للمكلف، والخبير المحاسب باعتباره طرف محايد، لكنه قد لا يكون مُلمّ أو متمكّن في موضوع النزاع والعمليات المالية التي يتضمنها.

من هنا تظهر أهمية تقرير الخبير المحاسب ودوره في تنوير القاضي الإداري بحقيقة العمليات الحسابية المتعلقة بالمكلف بالضريبة، وفي الكثير من الأحيان لا يجد القاضي أمامه سوى الأخذ بمضمون تقرير الخبرة تفادياً لإضراره بحقوق المكلف الذي قد يكون الطرف الضعيف في الخصومة الضريبية. على هذا الأساس تتجلى أهمية الأمر بالخبرة القضائية لفكّ هذا التناقض بتدخل مختص في العمليات الحسابية الذي يراقب مختلف المستندات التي قدمها المكلف لتبرير مداخله، والقيام بالعمليات

⁽¹⁾ تعتبر الوثائق التي يحوزها المكلف بالضريبة التي تفيد أنّه مسك محاسبة منتظمة دليل من أدلة الإثبات في المجال الجبائي التي يصعب استبعادها، فهي من وسائل الإثبات الخاصة في مادة الضرائب، راجع للمزيد:

- BENMAHMMED Sara, Op.Cit. P. 21.

⁽²⁾ جاء في إحدى حيثياته: "حيث أنه يتعين على هيئة المجلس الغرفة الإدارية وقبل الفصل في الموضوع القيام بتحقيق في الوثائق المحاسبية للمدعية لمعرفة مدى مشروعية الضريبة المستحقة المسطرة عليها للسنوات 2000-2001-2002-2003، من عدمه ومدى توفر النقائص المسجلة في التحقيق الضريبي من عدمه مع تحديد قيمة الضريبة المستحقة لتلك السنوات ومقارنتها مع المبلغ المسلط على المدعية وكذا الشركاء المسيرين مما يؤدي حتماً إلى القيام بأعمال ذات طابع فني وتقني مما يستوجب الاستعانة بخبير مختص طبقاً للمادتين 858 و125 وما بعدها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، راجع: -قرار مجلس قضاء بجاية (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 09/00559، السابق الإشارة إليه.

الحسابية لتحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع، خاصة في حالة كون المكلف له مداخيل مختلفة ويمارس عدة أنشطة، مما يصعب أكثر تحديد ما هي الضرائب التي يخضع لها وكيفية حساب مختلف أرباحه.

المطلب الثاني

الخبر القضائي في المحاسبة فاعل أساسي لتحديد مصير الخصومة الضريبية

(بين صعوبة المهمة ومصادقية التقرير)

تمهيداً للفصل في الخصومة الضريبية يلجأ القاضي الإداري إلى استشارة الخبر المحاسب في المسائل التقنية التي هي أساس النزاع الضريبي، فيكون لهذا الخبر دوراً محورياً لترجيح الكفة لصالح المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، ونتيجة لهذا التزواج بين عمل القاضي والخبر أصبحت الأحكام القضائية من حيث الصحة والخطأ مرهونة بعمل الخبر وكفائته وإتقانه ونزاهته⁽¹⁾.

وكما سبق الإشارة إليه، فرغم تكوين الخبر في المسائل المتعلقة بالعمليات الحسابية، إلا أنه قد يعجز عن التوغل في فهم المسائل التقنية التي تتضمنها الضريبة، الأمر الذي يجعل التقرير الذي يعدّه الخبر قد لا يقنع القاضي أو لا يتمكن هذا الأخير من استيعاب مضمونه.

فمن الأسباب التي تجعل التقرير الذي يعدّه الخبر غير دقيق هو الطبيعة التقنية للعمليات الجبائية التي تتضمن مسائل حسابية ومصطلحات صعبة الاستيعاب بطريقة قانونية، الأمر الذي يجعل القاضي يتيه لاستعاب هذه المسائل بمنظور قانوني وليس تقني (الفرع الأول)، من جانب آخر فإن شخصية الخبر تلعب دوراً أساسياً في تحديد مصير الخصومة الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

صعوبة تقديم الأدوار بين القاضي الإداري والخبر المحاسب

تجمع الخصومة الضريبية كأصل عام بين ثلاثة تخصصات، الجبائية التي تختص بتطبيقها الإدارة الضريبية، القانون الذي يتأكد القاضي من تطبيقه، والمحاسبة التي يختص بها الخبر المحاسب، هذا التنوع في التخصصات يؤثر على طبيعة هذه الخصومة وإجراءات الفصل فيها لاسيما عندما يتدخل الطرف الثالث باعتباره خبر من أجل البحث عن الحلول التقنية بطريقة حسابية.

⁽¹⁾ خنوش سعيد، مرجع سابق، ص. 143.

من هنا تظهر طبيعة العلاقة التي ينبغي أن تربط الخبير بالقاضي، بمناسبة الفصل في الخصومة الضريبية، فإذا كان القاضي يحتاج لخدمات الخبير ذات الطبيعة التقنية، فإنّ هذا الأخير يحتاج هو الآخر إلى استشارة القاضي في المسائل القانونية - إن صحّ التعبير - نظراً للتداخل الموجود بين المجالين القانوني والتقني في إطار البحث عن الحلول الممكنة للخصومة الضريبية.

أولاً

نقص التعاون بين الخبير المحاسب والقاضي الضريبي: من يساعد من؟

إذا كان عمل القاضي هو الأساس باعتباره يؤدي دور محوري، فهو المكلف الأول بنظر الخصومة التي تُعرض عليه عن طريق تطبيق النصوص القانونية وتفسيرها في حالة غموضها بهدف التكييف القانوني للنزاع⁽¹⁾، فإنّ عمل الخبير هو الآخر قد يبلغ من الأهمية وظيفته القاضي وذلك في بعض النزاعات التي يطغى عليها الطابع التقني المعقد، الأمر الذي يجعل القاضي يتنازل عن وظيفته - بتحفظ - للخبير الذي يعدّ تقريره حسب معوماته التقنية البحتة وحسب قناعته هو الآخر.

إلا أنّ هذه الفكرة رغم منطقيتها من الناحية العملية فهي لا تزال غامضة من الناحية التشريعية وحتى القضائية⁽²⁾، استناداً إلى مبدأ عدم التوازن بين مكانة القاضي والخبير⁽³⁾، لاعتبار أنّ القاضي هو الذي يعيّن الخبير يعني أنّ هذا الأخير يعمل دائماً تحت سلطة وإشراف القاضي فله شرعية غير قانونية بمعنى أنّ الخبير يتدخل فقط في المسائل التقنية التي هي من اختصاصه ولا يقحم نفسه في المسائل القانونية⁽⁴⁾. فمن أجل تفعيل أهمية إجراء الخبرة القضائية وفي مختلف المجالات، ينبغي عدم الاستهانة بمكانة الخبير الذي في حقيقة الأمر يعتبر فاعل أساسي وضروري لتكملة النقص التقني الذي تعرفه الجهات القضائية، لغياب قضاة وموظفين مختصين في مختلف العلوم.

(1) عمران معزوز محمد إشتية، مرجع سابق، ص. 120.

(2) هناك إجماع فقهي على أنّ الخبير القضائي محصور بين مجالين، علمي وقانوني، فمهما حاول الابتعاد عن المسائل القانونية وعدم إقحام نفسه في هذه المسائل، لكن دائماً مضمون التقرير الذي يعدّه الخبير لا يمكن أن يخلو من الجوانب القانونية والقضائية. راجع:

- ROUSSEAU Gérard et DE FONTBRESSIN Patrick, Op.Cit. P. 22.

(3) CHARRIER Emmanuel, Op.Cit. P. 133.

(4) DUMOULIN Laurence, Op.Cit. P. 202.

وتزداد أهمية ومكانة الخبير القضائي بالنسبة للمسائل التقنية التي تطغى على المنازعات الضريبية وتجعل قضاة المحاكم الإدارية وحتى مجلس الدولة يترددون في الفصل في هذه المنازعات بعيدا عن الرأي التقني للخبير المحاسب⁽¹⁾.

فمهما اجتهد القاضي للوصول إلى فهم مضمون وقائع النزاع وتكييفها من الناحية القانونية، فإنه يبقى مبتورا من الجوانب التقنية التي تستدعي الاستعانة بأهل الاختصاص، مع أن ما يميز هذه الاستعانة أن القاضي يُقحم الخبير في مسائل قانونية بالنظر إلى طبيعة الخصومة الضريبية التي هي ثلاثية الأدوار- إن صح التعبير-، يعلب فيها الخبير الدور الأساسي، يتجلى هذا من خلال طريقة انتداب الخبير لإنجاز المأمورية والمهام الواجب القيام بها.

وإذا كان في حقيقة الأمر من الصعب وضع حد فاصل بين المسائل التقنية والقانونية، إلا أنه ينبغي على القاضي أن يجتهد ويتوغل في استيعاب موضوع النزاع لكي يتمكن من إيجاد الخط الفاصل بين المسائل التقنية والمسائل القانونية⁽²⁾، لتفادي إحالة حتى هذه المسائل إلى الخبير الذي يبقى دوره تقني بحت، فإذا كان يُفترض في القاضي العلم بالقانون، فإن القانون يفترض أن القاضي ليس مجرد عالم بالقانون بل إنه الخبير الأول فيه، ولذلك أوكل إليه الفصل في الخصومات دون غيره⁽³⁾.

من الأحكام الصادرة في هذا الصدد التي تفيد أن القاضي يوسع من عمل الخبير وكأنه يحيل إليه الخصومة الضريبية برمتها، نجد الحكم الصادر في القضية رقم 12/786⁽⁴⁾ عن المحكمة الإدارية لبجاية التي تتمثل وقائعها في أن المدعية (ش-م) ادعت تعرضها لإعادة تقويم تعسفي من طرف مديرية الضرائب وذلك فيما يخص الضريبة والرسوم لأربعة سنوات، ونتيجة لعدم قبول التظلم الذي رفعه المدعي أمام المدعى عليها، لجأت إلى رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية تطالب فيها بإلغاء الجدول الضريبي الذي فرضته عليها المدعى عليها لعدم قانونيته، واحتياطيا تعيين خبير للقيام بمراجعة محاسبة المدعية.

جاء في إحدى حيثيات الحكم "حيث أن المحكمة ترى بأن الدعوى الراهنة تحتاج إلى خبرة يقوم بها خبير في المحاسبة ليقوم بمهمة أساسية، النظر في محاسبة المدعية ومناقشة الجدول الفردي الذي

(1) كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص. 262.

(2) خروفة غانية، مرجع سابق، ص. 11.

(3) تونسي حسين، مرجع سابق، ص. 167.

(4) حكم المحكمة الإدارية لبجاية، ملف رقم 12/789، (حكم غير منشور).

ألزمته المدعى عليها على أن يوضح ما إذا كان قانوني ومحترم لجميع الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

للخبير أن يبدي كل ملاحظة من شأنها توضيح الوقائع وحقيقة النزاع مع تحديد الرسوم والحقوق الواجبة الدفع.

وقد حدّد الحكم القضائي مهام الخبير المتمثلة في: - استدعاء الأطراف والاطلاع على الوثائق المقدمة - معاينة محاسبة المدعية والقول ما إذا كانت مطابقة للتشريع الجبائي من عدمه، وتحديد الرسوم والحقوق الواجبة الدفع.

فمن خلال ما جاء في حيثيات هذا الحكم يتبيّن لنا حقيقة، أنّ القاضي الإداري وللأسف يتنازل عن دوره للخبير المحاسب، بدليل أنّه أحال إليه البحث في المسائل القانونية التي هي اختصاص أصيل للقاضي الإداري، لاسيما عندما أمره أن "يوضح ما إذا كان قانوني ومحترم لجميع الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية".

فالسؤال الذي يُطرح نفسه هنا، هو كيف يتم التأكد إن كان الفرض الضريبي قانوني أم لا؟ أكيد عن طريق العودة إلى النصوص القانونية المتعلقة بهذا الإجراء، ثم لماذا يأمر القاضي الخبير المحاسب القيام بهذه المهمة؟ أليس بمقدور القاضي الضريبي أن يبحث في قانون الإجراءات الجبائية لكي يتأكد من مدى احترام الإجراءات الواجبة؟

هذا ما يفيد أنّ القاضي الإداري يحيل الملفّ الضريبي إلى الخبير المحاسب ليصنع منه ما شاء ويعيده للقاضي الذي لا يكون أمامه إلّا المصادقة على ما جاء في التقرير، لأنّه تنازل عن مهامه لصالح الخبير، وإلّا لن يطلب وينتظر منه معلومات قانونية هي من صميم عمله واختصاصه الأصيل⁽¹⁾. فإذا تمكن الخبير المحاسب من معاينة محاسبة المدعي ثم تأكد من أنّ المحاسبة تمت وقف التشريع المعمول به، فهذا يعني أن القاضي سيأخذ بما توصل إليه الخبير المحاسب، ولا يكون للقاضي أي مجال للتدخل لأنّه منذ البداية أناب الخبير للبحث عن المسائل القانونية وسمح له بالتوغل في اختصاصه الأصيل.

⁽¹⁾ رفضت المحكمة العليا في إحدى قراراتها، القرار المبني على نتائج الخبرة والتي تفيد أن قضاة المجلس قد تخلوا عن صلاحياتهم لفائدة الخبير، وجاء في إحدى الحثيات "حيث أنه بالرجوع إلى القرار المطعون فيه يتبين أن قضاة الاستئناف قد استندوا فيما قضوا به إلى نتائج الخبرة التي أمروا بها بموجب قراراتهم الصادر في 2001/03/11، الذي تخلوا فيه عن صلاحياتهم كلية ومنحوها للخبير لاسيما في الجانب المتعلق بالإثبات إذ جعلوا تصريحات الطاعنين أمام الخبير من قبيل القرار القضائي"، راجع:

- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 29003، الصادر بتاريخ: 2005/06/22، مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2005، ص. 75-78.

وإذا كان القاضي لا يمكن له التأكد من مدى قانونية عملية المحاسبة التي شرعت فيها الإدارة الضريبية، فما هي المهام التي يقوم بها هذا القاضي؟، خاصة وأنّ المشرّع وسّع في تحديد مختلف إجراءات الرقابة الجبائية وكيفية إعادة النظر في محاسبة المكلف بالضريبة، ومختلف الشروط الواجب على إدارة الضرائب احترامها، كما جاء ذلك في نص المادة 18 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

فحسب اعتقادنا أنّ القاضي لا يحتاج هنا لعمل الخبير من أجل التأكد من صحة العملية الإجرائية التي قامت بها مديرية الضرائب، إلّا في نقطة واحدة المتعلقة بالعمليات الحسابية التي ينبغي التأكد من كيفية الوصول إلى النتيجة الحسابية بالنظر إلى الدخل الحقيقي للمكلف ونوع الضريبة التي يخضع لها أمّا ما يخص مدى احترام النظام الإجرائي فهذا الأمر لا يستدعي الاستعانة بخبير، وإنّما فقط النصوص القانونية ستجيب عن هذا التساؤل من خلال البحث بكل التفاصيل عن مختلف الإجراءات التي قامت بها الإدارة الضريبية ومدى احترامها للنصوص القانونية.

عملية بسيطة ومن صميم عمل القاضي، أنّ يُراقب مدى احترام جهة الإدارة للقانون باعتبارها المكلفة بتطبيقه، عن طريق إصدار قرارات مشروعة شكلا ومضمونا، وإذا لاحظ القاضي الإداري أنّ هناك تعدي على مبدأ المشروعية يقضي بإلغاء التصرف الذي قامت به جهة الإدارة، وهذه المسائل لا تحتاج إلى رأي تقني للفصل فيها.

في نفس الفكرة، فإنّ كثرة الإحالة إلى الخبير المحاسب من السلبات التي تُحسب على قضاة المحاكم الإدارية وحتى مجلس الدولة، ففي حالات قد يكون الأمر بسيطاً لا يستدعي الأمر بالخبرة، لكن القاضي يأمر بتعين خبير دون أن يتعب نفسه للبحث عن الحل القانوني للمنازعة بعيداً عن المسائل التقنية، هذا ما يتسبب في إطالة أمد الفصل في الخصومة الضريبية، خاصة إذا لم تكتفي المحكمة بتعين خبير واحد.

من الأمثلة الحية التي يمكن تقديمها في هذا الصدد لتأكيد حقيقة طول إجراءات الفصل النهائي في الخصومة الضريبية كلما تمّ انتداب خبير، نجد في إحدى القضايا المعروضة على الغرفة الإدارية الذي كان بتاريخ: 2009/07/08، والتي تمّ الفصل فيها بموجب القرار الصادر بتاريخ 2010/01/05، قرّر القاضي انتداب خبير في المحاسبة وقد جاء في إحدى حيثيات القرار "حيث أنه يتعين على هيئة المجلس الغرفة الإدارية وقبل الفصل في الموضوع القيام بتحقيق في الوثائق المحاسبية للمدعية لمعرفة مدى مشروعية الضريبة المسلطة عليها للسنوات 2000-2001-2002-2003 من عدمه ومدى توفر النقص المسجلة في التحقيق الضريبي من عدمه مع تحديد قيمة الضريبة المستحقة لتلك السنوات

⁽¹⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ومقارنتها مع المبلغ المسلط على المدعية وكذا الشركاء المسيرين، مما يؤدي حتما إلى القيام بأعمال ذات طابع فني وتقني مما يستوجب الاستعانة بخبير مختص طبقا للمادتين 858 و 125 وما بعدها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

فمن خلال ما جاء في حيثية القرار يتبين لنا أنَّ القاضي المستشار المقرر أكد الطابع التقني لموضوع الدَّعوى المعروضة عليه وقرر في منطوق القرار انتداب خبير في المحاسبة من أجل القيام بالمهام التالية:

1- الاطلاع على المستندات المتعلقة بالنزاع.

2- بيان ما إذا كان التعديل الضريبي محل النزاع الحالي مؤسس طبقا للتشريع المعمول به.

3- تحديد مبلغ الضرائب والرسوم الواجب دفعها من طرف المدعية.

4- إيداع التقرير أمانة المجلس خلال أجل ثلاثة أشهر من تاريخ تسلم النسخة التنفيذية.

أنجز الخبير المعين المهمة المسندة إليه وأودع التقرير أمام كتابة ضبط الجهة القضائية، وقد قامت المدعية بإرجاع الدعوى بعد الخبرة بتاريخ 2011/06/14 قضية رقم 11/650، طالبت بإلغاء الضريبة المفروضة عليها واسترجاع المبالغ المدفوعة، إلّا أنَّ قاضي المحكمة الإدارية لم يقبل طلبات المدعية، لأنَّه لاحظ الفارق الكبير بين المبلغين، الذي تطالب به المدعية والمبلغ الذي توصل إليه الخبير المحاسب، ممَّا جعل القاضي يشكُّ في العمليات الحسابية، وأمر بتعين خبير آخر للقيام بنفس المهام التي قام بها الخبير الأول، وذلك بموجب الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 2012/04/10⁽²⁾.

بعد إنجاز الخبرة الثانية وإيداعها أمانة الضبط، قامت المدعية مرة أخرى بإرجاع الدَّعوى بعد الخبرة، وطالبت المصادقة على تقرير الخبرة وبالنتيجه إلغاء التعديل الضريبي محل النزاع، وإلزام مديرية الضرائب بإرجاع المبلغ الذي تم دفعه، وإلزامها بالمصاريف القضائية.

⁽¹⁾ قرار مجلس قضاء بجاية (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 09/559، الصادر بتاريخ 2010/01/05، (قرار غير منشور).

⁽²⁾ الملاحظ من خلال وقائع هذه القضية أنَّ القاضي مارس سلطته التقديرية وأمر بانتداب خبير آخر، رغم أنَّه لم يكتشف أي خطأ قد يكون الخبير الأول وقع فيه، هذا ما يبدو غير منطقي لأنَّه من أجل الأمر بخبير آخر للقيام بنفس المهمة على القاضي أن يبيِّن أنَّ الخبرة الأولى ناقصة أو يشوبها غموض وليس فقط بمجرد الفارق الموجود بين المبلغ الذي توصل إليه الخبير والمبلغ موضوع النزاع، يأمر بتعين خبير آخر، إلّا أنَّ هذا يدخل ضمن سلطته التقديرية فلا يمكن مناقشة هذا الموقف إلّا من طرف قضاة الاستئناف وربما يعود سبب هذا التخوف إلى الخشية من ضياع الأموال العمومية.

ففي الوقت الذي تنتظر المدعية من هيئة المحكمة الإدارية الفصل لصالحها والمصادقة على ما جاء في تقرير الخبير الثاني⁽¹⁾، حكم القاضي بشطب الدعوى شكلاً، لكون أن المدعية لم تقدم ملف الموضوع لاسيما الجدول الضريبي محل الاعتراض، ولم تقوم بتبليغ المدعى عليها بالتكليف بالحضور للجلسة، وذلك بموجب الحكم الصادر في 2014/05/27⁽²⁾.

من الآثار المترتبة عن شطب الدعوى هو عدم إمكانية الاستمرار فيها أو استئنافها، وإنما يجب إعادة رفع الدعوى من جديد، هذا ما قامت به المدعية التي أعادت رفع دعوى الرجوع بعد الخبرة، وكان ذلك بموجب العريضة المسجلة تحت رقم 14/1232، التي تمّ الفصل فيها مباشرة بعدم قبول الدعوى شكلاً بسبب سقوط الخصومة⁽³⁾.

الحل الأخير الذي قامت به المدعية هو استئناف الحكم الذي قضى بسقوط الخصومة أمام مجلس الدولة من أجل إعادة النظر في منطوقه، على أساس أن المدعية وعلى لسان محاميها تؤكد عدم سقوط الخصومة لأنها احترمت الآجال المحددة في المادة 223 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فالقضية لا تزال معروضة أمام مجلس الدولة وتمّ الفصل فيها بتعيين خبير، ولن يكون ذلك إلا بمرور مدة معتبرة قد لا تقلّ عن خمسة سنوات، بالنظر إلى العدد المعتبر من الأحكام التي يتمّ استئنافها أمام المجلس باعتباره الهيئة الوحيدة المكلفة بالنظر في مختلف الطعون التي تُرفع ضد أحكام المحاكم الإدارية على المستوى الوطني.

من خلال كل المراحل التي تمّ سردها، يبدو أن الأمر غريب ويفيد حقيقة الخلل الإجرائي الذي قد يكون سببه القاضي الإداري أو الخصم الذي لم يحترم بعض الإجراءات، الأمر الذي يجعل آجال الفصل في الخصومة تمتد وتطول، والملاحظ أن أول دعوى رفعت في هذه القضية كانت في سنة 2009، وإلى غاية سنة 2019 لم يتمّ بعد الفصل في الخصومة أمام مجلس، فمثل هذا التماطل يفيد حقيقةً الاكتظاظ الذي تعرفه الجهات القضائية لاسيما الإدارية منها، التي في الكثير من الملفات تتفادى الفصل فيها بصفة مباشرة وتحيلها إلى الخبراء، الذين بدورهم يتسببون في الإطالة من أمدّ الفصل في الخصومة بسبب عدم

⁽¹⁾ ما يمكن الإشارة إليه من خلال نتائج التقريرين الذين تمّ إنجازهما من طرف الخبيرين، أن هناك تقارب في مبلغ الضريبة الذي يستوجب دفعه لمديرية الضرائب، وهذا المبلغ في كلا التقريرين يختلف كثيراً عن المبلغ الضخم الذي تطالب به المدعى عليها، ممّا يعني بأن الخبرة الثانية لم تأتي تقريبا بالجديد فيما يخص المبلغ الذي يطالب به المدعي، هذا ما يفيد أن القاضي لم يصيب عندما أمر بخبرة ثانية لأنها تتقارب نتائجها مع الخبرة الأولى، فما هو الحل الذي سيعتمده القاضي للفصل في الدعوى.

⁽²⁾ حكم المحكمة الإدارية لبيجاية، ملف رقم 14/432، الصادر بتاريخ 2014/05/27، (حكم غير منشور).

⁽³⁾ حكم المحكمة الإدارية لبيجاية، ملف رقم 14/261، الصادر بتاريخ 2015/02/03، (حكم غير منشور).

إيداع تقاريرهم في وقتها، حتى رافع الدَّعوى له دور في إطالة آجال الفصل لأنَّه لا يقوم بالإجراء اللازم بسرعة، ولا يهتم بهذه المسألة خاصة عندما يعلم أنَّه غير مقيد بآجال معينة، أكثر من ذلك فحتى المحامي يساهم أيضا في هذه الإطالة بالنَّظر إلى عدد الملفات المعروضة عليه، ممَّا يجعله لا يقوم بالإجراء الواجب إلَّا بعد مرور مدَّة معتبرة.

هذا ما يفيد أنَّ الخبير المحاسب قد أقحم نفسه في مسائل قانونية خارجة عن تخصصه التقني⁽¹⁾ وأنَّ هذه الخلاصة التي توصل إليها الخبير يمكن للقاضي الضريبي أن يتوصل إليها دون الحاجة إلى استشارة الخبير، لأنَّه يسهل على القاضي البحث عن مدى فرض الضريبة وقف الإجراءات القانونية المحددة في النصوص الضريبية، وذلك بالاعتماد على الوثائق التي قدمتها مديرية الضرائب وتلك المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

من القرارات القضائية الأخرى التي تفيد أنَّ قضاة المحاكم الإدارية ومجلس الدولة يحيلون الملفات الضريبية على خبراء المحاسبة دون عناء البحث عن الحلول الممكنة بطريقة قانونية بحثة، نجد القرار الصادر عن المحكمة العليا تحت رقم 106187، الذي صادق على قرار الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تيزي وزو، المتضمن المصادقة على تقرير الخبير المنتدب للقول هل الشركة التي تطلب الاستفادة من الإعفاءات الجبائية هي مؤسسة جديدة أو ناتجة عن إعادة الهيكلة⁽²⁾.

إنَّ الأمر بانتداب خبير لحل هذا النزاع فيه نوع من المبالغة ويفيد مرة أخرى تنازل القاضي الجزائري عن مهامه لصالح الخبراء، بدليل أنَّ مثل هذا الملف لا يحتاج لاحالة على الخبرة، لاسيما وأنَّ إنشاء مؤسسة ما يكون بموجب وثائق إدارية تثبت ذلك ولا يحتوي هذا الملف على مسائل تقنية أو حسابية تستدعي الاستعانة بخبير.

(1) أكدت المحكمة العليا في إحدى قراراتها على ضرورة حصر مجال الخبرة في المسائل التقنية والعلمية وأنه ينبغي على القاضي أن لا يتخلل عن صلاحياته للخبير: "من المقرر قانونا وقضاء أن يأمر القاضي بإجراء الخبرة وتعيين خبير مع توضيح مهمته التي تكتسي طابعا فنيا بحثا مع مراعاة عدم التخلي عن صلاحيات القاضي للخبير"، ولما ثبت في قضية الحال أن القرار المنتقد أمر الخبير بإجراء تحقيق مع سماع الشهود وتم الاعتماد على نتائج تقريره للفصل في ملف الدعوى فإن ذلك يعد مخالفا للقانون ومستوجبا للنقض والابطال". راجع:

- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 97774، الصادر بتاريخ 1993/07/07، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 1994، ص. 108.

(2) قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 106187، الصادر بتاريخ: 1995/07/23، قضية مديرية الضرائب لولاية بومرداس ضد

(م.و)، نشرة القضاة، العدد 49، 1996، ص. ص. 275-279.

ثانيا

الخبير المحاسب مقرر حقيقي لمصير المنازعة الضريبية

رغم اعتبار القاضي غير مختص في مسائل المحاسبة التي أحالها على الخبير للتقرير فيها، إلا أن هذا لا يُضيق من السلطة التقديرية الممنوحة للقاضي في الأخذ بنتائج الخبرة أو استبعادها، حسب قناعته الشخصية، مع أن هذه القناعة قد تتأثر بطبيعة الخصومة الضريبية التي تحتوي عمليات تقنية تجعل القاضي يتكل على عمل الخبير.

يجد هذا الطرح أساسه في طبيعة الأحكام والقرارات التي تصدر عن القضاء الإداري والتي تفيد وتؤكد فكرة إحالة القاضي الإداري للملفات الضريبية على الخبير المحاسب ليصنع منها ما شاء، فقد ثبت في الكثير من المناسبات أن خبراء المحاسبة يتدخلون في المسائل القانونية ويناقشونها رغم أنها ليست المطلوبة، نظرا لمبالغة القضاة في الإحالة على الخبراء حتى بالنسبة للمسائل البسيطة المتعلقة بالشكل⁽¹⁾.

من القرارات الصادرة عن مجلس الدولة الجزائري التي تفيد هذا الطرح، نجد قرار رقم 085658 الذي يستنتج منه أن الخبير المعين لإجراء الخبرة قد تدخل في مسائل قانونية وقام مناقشة مسألة تقادم الضريبة، مما جعل قضاة المجلس يفصلون بإلغاء القرار المستأنف وتصدوا من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس⁽²⁾.

أكثر من هذا، فإن خبراء المحاسبة أصبحوا هم المقررون الحقيقيون للمسار الذي يسير عليه القاضي للفصل في الخصومات الضريبية، نظرا لعدم اهتمام القضاة بالبحث عن المحتوى التقني للتقرير ومدى صحته من الناحية التقنية وليس الإجرائية، بسبب الطابع التقني لمحتوى التقرير الذي يجعل القاضي عاجز عن مناقشته، الأمر الذي يفرض عليه المصادقة على ما جاء فيه دون أن يتأكد من مدى صحة وصدق المعلومات التي يتضمنها.

ينتج عن هذا الطرح أن النتائج التي يتوصل إليها الخبراء تُلزم القاضي الإداري، ليس قانونا وإنما تقنيا نظرا لعدم إلمامه بهذه المسائل الأمر الذي يجعله يتأثر بتقارير خبراء المحاسبة ويصعب عليه مناقشة مضمونها واكتشاف موضع الخلل لأجل استبعادها، على هذا الأساس يوصف القاضي الإداري بأنه مراقب

⁽¹⁾ DENIDENI Yahia, « le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien », Op.Cit. P. 08.

⁽²⁾ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 085658، الصادر بتاريخ: 2014/11/13، أشار للقرار: - ليل بلقاسم، مرجع سابق، ص.ص. 146-147.

للإجراءات دون المضمون، يتوقف دوره عند مراقبة مدى احترام الخبير للإجراءات والشكليات التي يستوجبها القانون.

هنا تظهر محدودية الدور الذي يلعبه القاضي الإداري لتحديد مصير الخصومة الضريبية الذي يعتمد كثيرا على ما جاء في تقارير خبراء المحاسبة، الذين قد يصدقون في حالات ويخطؤون في حالات أخرى، وتبقى خزينة العمومية هي المتضرر الأكبر خاصة في حالة إنحياز الخبير للمكلف بالضريبة، وما ينجر عنه من مساس بمالية الدولة.

من النماذج الأخرى التي تفيد تنازل القاضي الإداري عن دوره لصالح الخبير المحاسب نجد، قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2006/01/24⁽¹⁾، الذي جاء في إحدى حيثياته "... حيث أن الخبير (ف ع) توصل في خلاصة تقريره إلى عدم قانونية التعديلات المقترحة من طرف محققي إدارة الضرائب، واستنتج من ثم بطلان الضرائب والرسوم المستحقة وكذلك غرامات التأخير المطالب بها، ووجوب إرجاع المبالغ المسددة من طرف المدعي بعد أن أجبر على تسديدها.

حيث أن الخبير توصل إلى عدم مصداقية التصحيح الجبائي بناء على الوثائق المحاسبية والأدلة، وكذا عدم وجود الإشعار النهائي لنتائج التحقيق وعدم إبلاغه للمستأنف عليه، ولكن لم يثبت ما يعيب التقويمات التي قامت بها إدارة الضرائب، خاصة وأن عبء الإثبات يقع على المكلف بالضريبة حيث ضمانا لحقوق الأطراف، وللتأكد من مدى تأسيس التصحيح الجبائي الذي قامت به إدارة الضرائب وطبقا للمادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية قبل الفصل في الموضوع، ضرورة إجراء تحقيق مضاد يقوم به مراقب يعينه مدير الضرائب لولاية برج بوعريريج من غير الذين شاركوا في الخصومة الضريبية للمستأنف عليه وعلى أن يقوم بإعادة تشكيل الملف الجبائي للمستأنف عليه بالاتصال بالهيئات الإدارية المعنية بالصفقات العمومية، وكذا من خلال الحركات البنكية...".

من أهم النقاط التي يمكن مناقشتها من خلال ما جاء في حيثيات هذا القرار، أنَّ قضاة مجلس الدولة ساروا على نفس المسار الذي يسير عليه القاضي الإداري على مستوى المحاكم الإدارية ألا وهو منح مطلق الحرية للخبير المنتدب من أجل البحث في مسائل قانونية هي من صميم الاختصاص الأصلي للقاضي الإداري، بدليل أنه جاء في الحثية الأولى من القرار أن الخبير توصل إلى عدم قانونية التعديلات المقترحة من طرف محققي إدارة الضرائب.

⁽¹⁾ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 023582، الصادر بتاريخ 2006/01/24، (قرار غير منشور).

كما تبين من خلال نفس الحيثية، أنَّ الخبير هو الذي قرر بطلان الضرائب والرسوم المستحقة والغرامات التأخيرية، هذا يعتبر إقراراً خطيراً يفيد أنَّ هذا الخبير تجاوز مهامه وتعدى على مهام القاضي باعتبار أنَّ هذا الأخير هو المختص الوحيد بإقرار مدى بطلان الضريبة من عدمه.

أما الحيثية الثانية المتعلقة بنفس القرار، فإنَّها تفيد أنَّ الخبير المحاسب تمكَّن من إثبات عدم مصداقية التصحيح الضريبي بناءً على الوثائق المقدمة، وأيضاً عدم وجود الإشعار النهائي لنتائج التحقيق وعدم إبلاغه للمستأنف عليه، فهذا دليل قاطع على أنَّ الخبير تدخل في مسائل من اختصاص القاضي لأنَّ هذا الأخير هو المختص بمراقبة الإجراءات الشكلية المتعلقة بتبليغ المكلف بالضريبة مختلف الإجراءات والتعديلات التي تقوم بها الإدارة الضريبية، وهذا من المبادئ العامة التي تقوم عليها عملية فرض الضريبة وتحصيلها.

مما يفيد مرة أخرى أنَّ القاضي تنازل عن مهامه الأصلية لصالح الخبير المحاسب إلى درجة أنَّه سمح له بمراقبة إجراءات تبليغ العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية، كما يتَّضح أيضاً من نفس الحيثية أنَّ قضاة مجلس الدولة ألقوا عبء الإثبات على المكلف بالضريبة، رغم أنَّ إدارة الضرائب هي التي بادرت بعملية مراجعة وتصحيح الضريبة، الأمر الذي يفيد التزام هذه الإدارة بتبرير سبب التصحيح الضريبي الذي قامت به، وليس على المكلف في مثل هذا النزاع إثبات ما قامت به الإدارة، بل هي التي يجب أن تثبت سبب اتخاذها لإجراء التصحيح، خاصة وأنَّ قضاة مجلس الدولة وفي قضايا مماثلة أقرّوا بأنَّ عبء الإثبات أثناء مراقبة المحاسبة واتخاذ إجراء التصحيح الضريبي يكون على عاتق الإدارة إثبات ذلك، وإلّا اعتبر قرارها مخالفاً للقانون.

من جانب آخر، ومن خلال ما جاء في هذا القرار يبدو أنَّ قضاة مجلس الدولة لم يحترموا الترتيب الذي وضعه المشرع أثناء سرد وسائل التحقيق الخاصة بالدعوى الضريبية، كما جاءت في نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، فالتحقيق المضاد أو ما يسمى بمراجعة التحقيق كما استعمله المشرع في نص نفس المادة هو الإجراء السابق لإجراء الخبرة، بمعنى كان على القاضي أن يأمر أولاً بهذا الإجراء، وإن لم تنجح هذه الطريقة في توضيح حقيقة النزاع، يأمر بإجراء الخبرة كمرحلة ثانية⁽²⁾.

⁽¹⁾ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁽²⁾ الملاحظ من خلال حيثيات قرار مجلس الدولة، أنَّه تمَّ الأمر بالتحقيق المضاد بعد انتداب خبير على مستوى الدرجة الأولى، ممَّا يفيد حسب اعتقادنا أنَّ الأمر بهذا الإجراء خلال هذه المرحلة قرار غير صائب، ولن يزيد إلّا تضيقاً للوقت والمصاريف، بدليل أنَّ هذا الإجراء تقوم به مديرية الضرائب التي تتصرف حسب ما يخدم موقفها ولن يكون هناك حياد ولا مصداقية للمحضر الذي ينجزه المراقب التابع لنفس الإدارة

من القرارات الصادرة أيضا عن مجلس الدولة التي تفيد أنّ القاضي الإداري يصادق آليا على ما جاء في محتوى تقارير خبراء المحاسبة، نجد القرار الصادر في 2000/07/24، الذي يفيد أنّ قضاة مجلس الدولة صادقوا وبأريحية على قرار الدرجة الأولى الذي صدر إستناداً إلى ما جاء في مضمون تقرير الخبير⁽¹⁾ هذا ما يفيد أنّ هناك نوع من الثقة العمياء للقاضي الإداري في نتائج الخبرة الضريبية.

الفرع الثاني

نقص مصداقية عمل الخبير المحاسب: ضرورة البحث عن الأسباب

إذا كان من المفترض أنّ الخبير يؤدي مهامه بموضوعية ونزاهة⁽²⁾، بالنظر إلى مركزه القانوني والمهني الذي يجعله كأصل عام لا يتعامل إلا وفق للقانون ويدعم بمعارفه الجهاز القضائي، فأكد أنّ هناك من الخبراء الذين لا ينطبق عليهم هذا القول، ولا يقدرّون حجم المسؤولية الملقاة عليهم، لاسيما في إطار تعاملهم مع الجهات القضائية بمناسبة الفصل في الخصومات القضائية.

نظراً لكون تقرير الخبرة التي ينجزها الخبير المحاسب ليست من المهام الأساسية التي يُمارسها هذا الأخير، وإنّما يتمّ انتدابه فقط في بعض الحالات من طرف الجهة القضائية، فالخبير في هذه الحالة يعتبر عون عمومي، لكنه ليس بموظف دائم ولا عون مؤقت⁽³⁾، هذا ما يجعل هذا الأخير قد لا يهتم كثيراً بطريقة إنجاز التقرير والنتائج التي يتوصّل إليها، وكأنّ مهمته أصبحت روتينية، ينجز تقريره دون عناء البحث عن الحقيقة كما يطلبها القاضي.

ولكي لا نعمّم المسألة، لا يمكن إنكار وجود بعض الخبراء وفي مختلف التخصصات الذين ينجزون مهامهم بكل تقنية وموضوعية وبعيداً عن كل الشبهات، إلا أنّ الواقع أثبت من جانب آخر وجود بعض من الخبراء الذين لا يسعون حتى لإنجاز التقرير حسب الموصفات وخلال الأجال القانونية، ضف إلى ذلك احتواء تقاريرهم على الكثير من الأخطاء التي تؤثر على مصداقية النتائج التي يتوصلوا إليها، نظراً لعدم

بدليل أنّ المفتش التّابع لإدارة الضّرائب لن يخالف موقف المدير الولائي أثناء إعادة التّحقيق، ولا يكون طرفاً محايداً كما هو الأمر بالنسبة للنتائج التي يتوصل إليها، على خلاف الخبير القضائي الذي يكون طرفاً محايداً كأصل عام.

⁽¹⁾ جاء في منطوق القرار "حيث أن قضاة مجلس وهران لما قرروا بأن الخبرة المنجزة هي شاملة وواضحة، فقد أصابوا في تقدير الوقائع وفي تطبيق القانون وبالتالي فالتخفيض المقدّر بـ 228.603.00 دج عن الضريبة المفروضة على المستأنف عليه كان في محله وينبغي إذن تأييد القرار المستأنف فيه". راجع: - قرار مجلس الدولة، ملف رقم 208013، الصادر بتاريخ: 2000/07/24، (قرار غير منشور).

⁽²⁾ RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P. 39.

⁽³⁾ DUPONCHELLE Bruno, « la reforme de l'expertise devant les juridictions administratives », Op.Cit. P. 03.

تحفيزهم وتوفير المحيط الملائم لإنجاز المهام التي تُسند إليهم (أولاً)، وعدم إستقلالية الخبير أثناء ممارسة مهامه (ثانياً)،

كما أنه، ومن خلال الممارسة القضائية تبين أن الخبراء أثناء إنجازهم للمأمورية يميلون إلى تفضيل الشخص المتخاصم مع الإدارة على هذه الأخيرة، كما هو الأمر بالنسبة لخبراء المحاسبة الذين يفضلون إنجاز تقاريرهم لصالح المكلف على حساب الإدارة الضريبية (ثالثاً)، ورغم التجاوزات التي قد يقوم بها الخبراء إلا أنه لا يتم تحريك الرقابة القضائية ضد هؤلاء ممّا يساهم في نقص مصداقية المهمة التي ينجزها الخبير المحاسب (رابعاً).

أولاً

عدم تحفيز الخبراء من طرف الجهة القضائية

من السلبيات التي تُحسب على الجهات القضائية، هو نقص الاهتمام بشخص الخبير باعتباره مساعد عرضي لمرفق القضاء⁽¹⁾، يظهر هذا من خلال عدم تحفيزه مالياً لكي يبذل مجهودات ويتفنى في إنجاز المأمورية الموكلة إليه، عن طريق مكافئته عن الخدمة التي أنجزها ليتمكّن من الاهتمام بإنجاز مهامه على أحسن وجه.

تعتبر الأتعاب التي يتحصّل عليها الخبير المحاسب من الآليات التي تجعل هذا الأخير يبذل مجهودات لإنجاز الخبرة وتقوية الضمير الأخلاقي لدى هذا الخبير لتفادي عدم إنجاز المأمورية على أحسن وجه⁽²⁾ فمن الأسباب التي تجعل الخبير لا يهتم بإنجاز مهامه على أحسن وجه، هو عدم حصر وتحديد مبلغ الأتعاب التي يتحصّل عليها الخبير مسبقاً، لكون أن تحديد قيمة المبلغ المالي الذي يُدفع للخبير كمقابل للمهمة التي ينجزها يكون من اختصاص رئيس الجهة القضائية الذي له السُلطة التقديرية في تحديد المبلغ⁽³⁾، بعد إنجاز المأمورية هذا ما يجعل الخبراء لا يطمنون ولا يسعون حتى للتسجيل في قائمة الخبراء الأمر الذي جعل الجهات القضائية تعرف نقص في عدد الخبراء نتيجة لانعدام التحفيز من طرف هذه

⁽¹⁾ يعتبر القضاء الجزائري بعيد كل البعد عمّا هو الأمر لدى بعض الأنظمة القضائية فيما يخص كيفية التعامل مع الخبير القضائي وكسب ثقله قبل انتدابه، كما هو الأمر مثلاً في فرنسا، أين نجد أن القاضي يتصل بالخبير قبل انتدابه ويستفسر حول تخصصه ومهارته في التخصص الذي يحتاج إليه، حتى أنه قد يتصل بالمنظمة المهنية للخبراء للاستفسار على الخبراء المعروفين بالجديّة في العمل، بهدف التأكيد من اختيار أفضلهم. راجع للمزيد:

- RUELLAN François et MARIE Nathalie, Op.Cit. P.30.

⁽²⁾ OYTANA Yves, Op.Cit. P. 36.

⁽³⁾ Ibid. P. 37.

الجهات، وهذا ما يبرّر عدم نجاح الخبراء في إنجاز المهام التي تُسند إليهم نتيجة عدم تدخّل المشرّع لوضع نظام خاص لتحديد أتعاب الخبراء، لأنّ منح هذه السُلطة المطلقة للقاضي في تحديد الأتعاب فيه نوع من عدم الاكتراث للمجهودات التي يبذلها الخبراء أثناء إنجاز التقارير.

بالعودة إلى موقف المشرّع الجزائري نجد أنّه أقر بأنّ تحديد هذه الأتعاب يكون من طرف رئيس الجهة القضائية الذي يراعي أثناء تحديدها، طبيعة المهام المنجزة ومدى تعقدها ومدى احترام آجال الإنجاز⁽¹⁾، بمفهوم المخالفة فإنّ الخبير الذي لا يحترم هذه الشروط يؤدي ذلك إلى عدم إنصافه أثناء تحديد الأتعاب.

يمكن أن يُفهم من خلال ما أقرّه المشرّع في نص المادة 141 السالفة الذكر، أنّه يسعى إلى تحفيز الخبراء للإسراع في إنجاز المأمورية وبذل مجهودات من أجل إعداد تقارير في المستوى، لكن يُفهم من جانب آخر أنّ رئيس الجهة القضائية قد لا يقدّر الأتعاب تقديرا صحيحا ويُضّر بالخبير، لكون أنّ إقرار المشرّع بسلطة رئيس الجهة القضائية في تحديد الأتعاب بالنظر إلى جودة العمل المنجز يفيد الغموض أيضا، على أساس أنّ رئيس الجهة القضائية ليس هو المطلّع على ملفّ الدّعوى ووقائعها وليس من صلاحياته مناقشة مضمون التقرير، فكيف يمكن أن يكتشف ويقيس مدى جودة العمل المنجز من عدمه.

ثانيا

عدم استقلالية الخبير المحاسب

تثير إشكالية إستقلالية مختلف أعوان القضاء أهمية بالغة نظرا للأثار المترتبة عن طبيعة المهام التي يمارسها هؤلاء، فلا يمكن الحديث عن فعالية العمل القضائي دون منح الاستقلالية التامة لمختلف الناشطين في هذا القطاع⁽²⁾.

تطرح هذه الفكرة أيضا لدى مساعدي مرفق القضاء من خبراء في مختلف التخصصات الذين يعانون من هذا العطب، لكون الخبير القضائي لا يمارس مهامه منفردا ومستقلا بل يُكَلّف بهذه المهام استنادا إلى وجود علاقة قانونية، سواء مع الجهة القضائية أو مع الخصوم في حالة الأمر بالخبرة الثلاثية.

فمهما كانت طريقة تعيين الخبير، فإنّه يكون مقيّد أثناء أداء مهامه، خاصة إذا كان معين من طرف القاضي الأمر الذي يجعله يعمل تحت ولاء القاضي ومرفق القضاء بصفة عامة⁽¹⁾، هذا ما يعرقله أثناء

⁽¹⁾ كما جاء ذلك في نص المادة 141 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁽²⁾ Voir pour plus de détails:

- CARDON Didier, Op.Cit. P.P. 29- 43.

أداء مهامه يخضع لرقابة القاضي ويحس أنه غير مستقل، لأنه لا يستطيع التصرف دون التقيد بما أمره به القاضي⁽²⁾.

ثالثا

الميول غير المبرر للخبير لصالح المكلف بالضريبة

رغم الأدلة التي تملكها جهة الإدارة باعتبارها صاحبة سلطة وتمارس مهامها بكل حرية وتفسر النصوص التنظيمية كما يحلو لها، إلا أن هذا لا يمنع القاضي الإداري من الشك في صحة الأعمال التي تمارسها جهة الإدارة، ويقرر إعادة فحصها من الناحية القانونية للبحث عن مدى مشروعية هذه الأعمال وذلك بعد إحالة المسائل التقنية إلى الخبير الذي يحللها ويعيدها إلى القاضي خالية من أي غموض تقني. من هذا المنطلق، فإن التفكير الذي قد يطغى على عملية الفصل في الخصومة الضريبية، أن جهة الإدارة باعتبارها المدعى عليها في أغلب القضايا قد تكون هي السبب في ظهور النزاع الإداري بصفة عامة والضريبي بصفة خاصة، لما لها من امتيازات وسلطات تستعملها ضد المكلف بالضريبة الذي يبدو وكأنه الطرف الضعيف الذي لا يستطيع مواجهة هذه السلطات التي تملكها جهة الإدارة.

على هذا الأساس، ومن خلال النتائج التي يتوصل إليها الخبراء في مختلف القضايا يظهر ميول هؤلاء إلى تفضيل المتخاصمين مع جهة الإدارة⁽³⁾، وذلك لعدة أسباب التي يمكن إيجازها في سببين أساسيين:

⁽¹⁾ **LECLERC Olivier**, « l'indépendance de l'expert », paru in : K.Favro (coord), l'expertise : enjeux et pratique, éd. Lavoisier, Paris, 2009, P. 170.

⁽²⁾ يعتبر التشريع البلجيكي من أهم التشريعات التي اهتمت بشخصية الخبير وكيفية ممارسة مهامه بشكل يضمن استقلاليته المكرسة قانونا، يظهر ذلك من خلال حقه في قبول المأمورية أو رفضها وفي تقدير الأتعاب التي يستحقها. واستقلاليته أيضا في طريقة معالجة الملفات التي تحال إليه دون تأثير من القاضي. راجع للمزيد:

- **GILBERTE Closset- Marchal**, « considérations générale sur l'expertise » in l'expertise, presses de l'université Saint- Louis, Bruxelles, 1994, P. 12.

⁽³⁾ ما يفيد هذا الطرح النتائج التي قد يتوصل إليها خبراء المحاسبة والتي تكون بعيدة كل البعد عن المنطق والوثائق الرسمية التي هي بحوزة الإدارة الضريبية، وأحسن مثال يمكن تقديمه لتبرير هذا الموقف، قرار مجلس الدولة رقم 005722 الذي جاء في إحدى حيثياته "حيث أن إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير وأن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي ولم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب. حيث أنه بالرجوع إلى القيمة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها والقيمة التي حددها الخبير فإن الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة مما يجعل الخبرة محل شك في صحتها"، الملاحظ من خلال هذا القرار أن الخبير لم يعتمد على أقوال الإدارة الضريبية ولم يناقش مستنداتها أثناء إعداد التقرير واعتمد فقط بما قدمه المكلف، هذا ما جعل قضاة مجلس الدولة يشككون في مصداقية ما جاء في التقرير. راجع:

- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005722، الصادر بتاريخ: 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003، ص. 102.

أ- نقص المسؤولية والضمير المهني لدى بعض خبراء المحاسبة: تُقاس مدى نجاح ومصداقية المهام التي يمارسها أي موظف عمومي أو ممارس لمهنة حرة من خلال مدى حسّ الشخص بالمسؤولية التي يتحملها أثناء ممارسة مهامه، ومدى امتلاكه لضمير مهني حي يجعله ينجز مهامه بكل موضوعية وبعيداً عن كل الملاحظات التي تؤثر سلباً على مصداقية أعماله.

فلا يمكن إنكار الأهمية التي يكتسبها هذا الموضوع، بدليل أن الفساد الإداري الذي تعرفه مختلف الإدارات العمومية سببه الرئيسي هو الممارسات غير المشروعة التي يقوم بها أعوان الدولة وعدم نزاهتهم أثناء أداء الوظيفة الإدارية .

فالخبير المحاسب باعتباره سيّد التقرير الذي يعدّه، قد لا يهتمّ بإنجاز تقريره على أحسن وجه لنقص المسؤولية المهنية وعدم الاكتراث بالنتائج التي يتوصل إليها وتأثيرها على مصير الخصومة الضريبية، بدليل أن الخبير المحاسب يعتبر المهام التي يمارسها أثناء انتدابه من الجهة القضائية، مهام ثانوية، لا يعطي لها أية أهمية، كما أنه لا يجد حتى الوقت الكافي لإنجاز التقرير، ويعتبر هذه المهمة تعرقله أثناء ممارسة مهامه الأساسية التي يستفيد منها أكثر ممّا يستفيدة أثناء انتدابه لإعداد تقرير الخبرة.

على هذا الأساس كان على المشرّع الجزائري من أجل فعالية عملية الخبرة القضائية أن يوظف مختصين في مختلف التخصصات المالية ويمارسون مهامهم كخبراء لدى الجهة القضائية، وتكون لهم صفة العون التابع للجهاز القضائي، لكي يتمكن هؤلاء من إنجاز المأمورية بكل أريحية ومصداقية⁽¹⁾.

ب- سعي بعض الخبراء إلى تحقيق أغراض شخصية مقابل المساس بمالية الدولة: هناك فكرة راسخة لدى أغلبية فئات المجتمع سواء المثقفة منها أو غير ذلك، أن أملاك الدولة غير مهمة ويمكن

وأيضاً قرار مجلس الدولة الصادر في 2006، الذي ثبت من خلال وقائع القضية أن قضاة المجلس رفضوا الخبرة المنجزة على أساس أن الخبير توصل إلى تحديد مبلغ الضريبة المستحقة دون أن يقدم أي دليل يناقض نتائج التحقيق، ممّا جعل المجلس يقضي بإلغاء القرار محل الاستئناف الذي صادق على الخبرة المنجزة، وقضى بالنتيجة إستبعاد نتائج الخبرة وفصل من جديد برفض الدعوى الأصلية لعدم التأسيس. راجع:

- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 23580، الصادر بتاريخ: 2006/01/24، نشرة القضاة، العدد 65، 2010، ص.ص. 402-405.

⁽¹⁾ تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من الدول السبّاقة إلى تبني فكرة المحاسبة القضائية، لما لهذه الأخيرة من أهمية من الناحية المالية والسياسية للدولة، لأنّ حماية مالية الدولة ضد ممارسي مختلف وسائل الغش والتحايل بهدف المساس بهذه المالية يعني حماية الدولة من مختلف المجالات الأخرى، فالمجال المالي هو الذي يؤثر سلباً وإيجاباً على استمرار الدولة ورفاهية مواطنيها، ممّا أدى إلى لجوء الكثير من الدول إلى تبني هذه المحاسبة التي تتم أمام الجهة القضائية وتلجأ إليها هذه الجهة من أجل معالجة مختلف البيانات المالية التي تثيرها المنازعات القضائية في جوانبها المالية والحسابية، راجع للمزيد حول أهمية المحاسبة القضائية:

- الكبيسي عيدان عبد الستار عبد الجبار، مرجع سابق.

تبيدها باعتبارها ليست ملك خاص لشخص معين، وذلك بسبب انعدام الوعي لدى المواطن الجزائري الذي لا يستوعب فكرة أنَّ المساس بمالية الدولة هو مساس أيضا بماليته الخاصة وبطريقة غير مباشرة⁽¹⁾. هذه الفكرة تطغى أيضا حتى على موظفي الدولة والخبراء في نفس الوقت، الذين يفضلون استعمال التحايل في النتائج التي يتوصلوا إليها في تقاريرهم لمساعدة المكلف بالضريبة على حساب إدارة الضرائب باعتبارها تسعى للحفاظ على مالية الدولة.

كما قد يستعمل بعض الخبراء هذه الفرصة لتحقيق أغراض شخصية بعيدة عن نُبُل المهمة التي يمارسها مرفق القضاء، عن طريق الحصول على بعض المنافع الشخصية من المكلف بالضريبة بهدف التلاعب بالعمليات الحسابية التي يتوصل إليها، وأكد أنَّ المكلف الذي يكون قد تحايل منذ البداية وقدم تصريحات غير مطابقة للحقيقة، سيواصل في نفس التحايل ويعرض على الخبير المحاسب رشوة مقابل إنجاز التقرير لصالحه.

ما يفيد هذا الطرح هو اختلاف التقارير التي يُعدها عدّة خبراء حول نفس النزاع، فكل خبير يصل إلى نتيجة تختلف تماما عن النتيجة التي توصل إليها الخبير الآخر، وفي الكثير من الحالات نجد أنَّ الخبير المعين أول مرة يصل إلى أنَّ العمليات الحسابية التي قامت بها إدارة الضرائب غير صحيحة ويقرر عدم وجود الدين الضريبي أو ينقص من المبلغ الذي تطالب به الإدارة الضريبية، وإذا قرّر القاضي تعيين خبير آخر قد يصل إلى نتيجة عكس ما توصل إليه الخبير الأول، هذا ما يطرح نقطة استفهام عن سبب هذا الاختلاف غير المبرر باعتبار أنَّ خبراء المحاسبة لهم نفس التخصص والمستوى، فلا مبرر لتناقض نتائجهم الحسابية التي لا تقبل التأويل باعتبارها علم دقيق، عكس المسائل القانونية التي يمكن الاختلاف حولها من طرف شُراح القانون ومطبقيه.

من جانب آخر، لا يمكن أن ننسى فكرة مهمة مكثلة للطرح الأول، أنَّه رغم اعترافنا وتشكيكنا في نتائج الخبرة التي يُعدها خبراء المحاسبة الذين يفضلون مساعدة المكلف على حساب إدارة الضرائب، إلّا أنَّ هناك حالات أين يمكن للخبير المحاسب أن ينجز تقريره لصالح إدارة الضرائب، فلا يمكن تعميم المسألة في كل الحالات، فهناك من الخبراء الذين لهم ضمير مهني وينجزون مهامهم بكل موضوعية

⁽¹⁾ تعتبر الضريبة أهم مورد للخزينة العمومية والذي يجب المحافظة عليه لتحقيق الرفاهية الاجتماعية، بدليل أنَّ أغلبية المشاريع التي يتم إنجازها تمول من خزينة الدولة والضريبة أهم مورد لهذه الخزينة، للمزيد حول دور الضريبة وأين تستخدم مواردها، راجع:

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "نتائج استطلاع الرأي: هل تعلمون فيما تستخدم الضرائب التي تدفعونها"، [متوفر على الموقع]:

www.mfdgi.gov.dz، (تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2018/02/02).

ومصادقية، ولا يكثرثون لمراكز أطراف الخصومة، إلا أن هذه الفئة قليلة جداً، ولا تعكس الطرح الأول الذي انطلقنا منه فيما يخص ميول الخبراء إلى مساعدة المكلف على حساب الخزينة العمومية.

رابعاً

نقص الرقابة القضائية على عمل الخبير المحاسب: رقابة شبه منعدمة

تعتبر الرقابة القضائية الوسيلة الفعالة لتحقيق العدالة بين مختلف الأطراف المتخاصمة، فلو لا هذه الرقابة لانتشرت الفوضى والتعديات على حقوق الأشخاص، وفي مختلف المجالات. وإذا كان الخبير المحاسب عون مُتدخل وبعيد في الأصل عن الجهة القضائية، فإن هذا ما يجعله ينجز المهمة التي انتدب لها بالطريقة دون أن يستأذن أية جهة، ويعبر نفسه أنه حر في ممارسة مهامه وينجز تقريره بالطريقة التي يراها صحيحة، ويقال في هذا الصدد أن الخبير هو القاضي الأول فيما يخص كيفية ممارسة مهامه⁽¹⁾ هذا التفكير قد يؤثر سلباً على المأمورية التي ينجزها الخبير المحاسب، عندما يحس أنه بلا رقيب، نتيجة عدم تدخّل الجهاز القضائي لمراقبته أثناء إنجاز تقرير الخبرة.

أ- إقرار المشرع بمسؤولية الخبير المحاسب تشريعياً لا يفيد تكريسها قضائياً: يتحمّل كل ممارسي مختلف المهن والوظائف مسؤوليات تختلف أهميتها وخطورتها بالنظر إلى طبيعة المهام الممارسة، فالخبير كغيره من ممارسي هذه المهن تقع عليه مسؤولية مهنية يتحملها سواء في إطار علاقته مع المنظمة الوطنية التي تنظم المهنة، وتراقب الخبراء الذين ينتمون إليها، أو بصدد علاقته بالجهة القضائية التي اعتمدته من أجل انتدابه عند الحاجة لإعداد تقارير، وبصفة عامة، فإن الحديث عن المسؤولية يعني ذلك تحمّل النتائج التي قد تنجر عن ممارسة المهنة سواء بسبب ارتكاب أخطاء مهنية في إطار المهنة التي يمارسها⁽²⁾، أو القيام ببعض التصرفات التي تتنافى مع ممارسة المهنة.

ب- أسباب تردّد القضاء عن اتخاذ إجراءات الرقابة على خبراء المحاسبة: يعتبر الخبير القضائي مقدم لخدمة تحت إشراف القاضي الذي أمر بانتدابه، فهو مساعد أساسي لهذا الأخير⁽³⁾، هذا ما يفيد أن هناك عدّة أسباب تفيد أن الجهات القضائية تردّد في الكثير من الحالات ولا تتخذ أية إجراءات رقابية ضد الخبير المحاسب المكلف بإنجاز المأمورية، أهمها:

(1) أشار إلى هذه الفكرة الأستاذ القاضي (MOUGENOT Dominique) بقوله:

«... l'expert est le premier juge dans la manière dont il doit exécuter sa mission... » voir :

- MOUGENOT Dominique, «l'expertise judiciaire », Op.Cit. P. 41.

(2) MADDOLI RESTOUX Anne- Claire, Op.Cit. P. 12.

(3) VAYRE Pierre, Op.Cit. P. 63.

1- انعدام ثقافة الاعتراض لدى المتقاضين: هناك مبدأ قضائي مرسخ لدى مختلف الجهات القضائية، مفاده أن هذه الأخيرة لا تتدخل لتسوية أي نزاع إلا إذا طُلب منها ذلك، إلا في حالات استثنائية عندما يتعلق الأمر بالمجال الجزائي الذي يستوجب تدخل جهات النيابة العامة، كلما وصل إلى علمها وقوع الجريمة، هذا ما يعتبر من أهم الأسباب التي تجعل القضاء لا يمارس الرقابة على مختلف الأعوان مساعدي هذا المرفق، لغياب ثقافة الاعتراض لدى أطراف الخصومة القضائية على الممارسات التي يقوم بها بعض الخبراء والتي تمس بحقوقهم.

أحسن مثال في هذا المقام، أن الخبير قد لا يحترم آجال إنجاز التقرير ويؤدي الأمر إلى سقوط الخصومة، دون أن يتحرك الخصم المتضرر لإثارة مسؤولية هذا الخبير، رغم أن النص القانوني يعترف بهذه المسؤولية التي تقع عليه⁽¹⁾.

2- الحاجة الملحة لخدمات خبراء المحاسبة مانعاً للرقابة عليهم: رغم عدد الخبراء المتواجدين على مستوى اختصاص المجالس القضائية، إلا أن هؤلاء يعانون من اكتظاظ في الملفات التي يدرسونها سواء في إطار علاقتهم مع زبائنهم أو مع الجهات القضائية التي تقوم بانتدابهم، لاسيما خبراء المحاسبة والمالية⁽²⁾. مبرر هذا الاكتظاظ هو الحاجة الملحة لخدماتهم بسبب كثرة المعاملات المالية في الآونة الأخيرة بين الأفراد وكثرة الشركات والمؤسسات الخاصة التي تمسك حسابات وتلتزم من المحاسب القيام بهذه المهمة دون الرفع من عدد الخبراء، فعلى مستوى مجلس قضاء بجاية يوجد 21 خبير معتمد في تخصص المحاسبة⁽³⁾، ممّا يفيد بأن هذا العدد غير كاف لاحتواء كل الملفات التي تُحال على خبراء المحاسبة، لاسيما وأن النزاعات المتعلقة بالمحاسبة والمالية معقدة تستوجب الإحالة على الخبرة.

بالإضافة إلى الإحالة القضائية للكثير من الملفات المتضمنة عمليات حسابية على هؤلاء المحاسبين بسبب عدم إمكانية الفصل في القضايا التي تتضمن هذه العمليات قبل استشارة الخبراء المختصين في المحاسبة، لاسيما ما يتعلق بالجرائم المالية التي تمس الاقتصاد الوطني التي تستعدي الرأي التقني للخبير.

⁽¹⁾ يعتبر عدم إنجاز تقرير الخبرة خلال الآجال المحددة من طرف القاضي من المسائل التي قد تُثار من خلالها مسؤولية الخبير تأديبياً، كما جاء ذلك في نص المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 310-95، المرجع السابق.

⁽²⁾ تعرف الجهات القضائية الجزائية نقصاً في عدد الخبراء بصفة عامة، فالملحوظ أن كل مجلس قضائي لا يتعدى عدد الخبراء مائة خبير في مختلف التخصصات، هذا العدد قليل جداً ولا يستجيب لعدد الملفات التي تُحال على الخبراء، عكس ما نجده مثلاً في فرنسا، حيث يقدر عدد الخبراء المسجلين على مستوى الجهات القضائية حوالي 15 ألف خبير في مختلف التخصصات. راجع للمزيد:

- BOULEZ Jaques, Op.Cit. P. 14.

⁽³⁾ www.mjjustice.dz, (consulté le 25/10/2018).

هذه الحاجة الملحة لخدمات خبراء المحاسبة، تعتبر من الأسباب الرئيسية التي تجعل الجهات القضائية تُعامل هؤلاء الخبراء بنوع من اللبونة وتثق في خدماتهم، ولا تشكّك فيها، ولا تتخذ إجراءات الرقابة ضدهم، لاسيما الخبراء الذين لهم خبرة مهنية في المجال الذين اعتاد القضاة التعامل معهم واستشارتهم، ممّا يخلق نوع من الثقة بين الطرفين الأمر الذي يجعل القاضي يصعب عليه مراقبة الخبير أو اتّخاذ أي إجراء ضده.

حتى أنّه وبالعودة إلى الأحكام الإجرائية المتعلقة بالخبرة القضائية لا نجد أنّ المشرّع قد تطرق إلى هذه الرقابة بصفة مباشرة، إلّا في حالة إثارة المسؤولية المهنية للخبير، فالقاضي خلال المراحل الإجرائية لإنجاز الخبرة يتخلّى عن القضية مؤقتا إلى حين إتمام الخبير لمهامه وإيداع تقريره، دون أن يبادر القاضي بأيّ إجراء رقابي ضد الخبير⁽¹⁾، هذا من جانب.

ومن جانب آخر، فإنّ علاقة الترابط المتواجدة بين القاضي والخبير تشكّل ميثاق حقيقي للثقة بين الطرفين، وهناك من يوصف هذه العلاقة بأنّها (couple indissociable)⁽²⁾، هذا ما يجعل القاضي لا يراقب عمل الخبير، كما يعتمد كثيرا على ما جاء في مضمون التقرير⁽³⁾.

رغم تَعوّد المشرّع الجزائري على اقتباس مختلف الأحكام الإجرائية من التشريع الفرنسي، إلّا أنّه يتساهل أو يتعمّد في الاستغناء عن بعض الإجراءات والأحكام المهمة جدا والمساعدة لتسوية مختلف الإشكالات الإجرائية التي تُطرح أمام جهات القضاء، فمن الإجراءات الفعّالة التي لا نجد أنّ المشرّع الجزائري أخذ بها، ما يتعلّق بتحديد إجراءات خاصة للرقابة القضائية ضد الخبراء القضائيين، عن طريق تعيين قاضي مختص فقط في هذه الرقابة من أجل عدم عرقلة حقوق المتقاضيين⁽⁴⁾، مثل هذا الإجراء أخذ به المشرّع الفرنسي، أمّا الجزائري فلم يفعل ذلك.

خلاصة الباب الثاني

⁽¹⁾ قرووف موسى الزين، مرجع سابق، ص. 247.

⁽²⁾ DUMOULIN Laurence, Op.Cit. P. 204.

⁽³⁾ حسب الاحصائيات التي جرت لدى الجهات القضائية في فرنسا ثبت أن حوالي 80 % من القضايا المحالة على الخبرة تتوجب بالمصادقة على ما جاء في تقارير الخبراء، راجع:

- CHAMOZZI François, GRELON Ander et MOUNIER Lise, Op.Cit. P. 91.

⁽⁴⁾ PINCHON François, Op.Cit. P. 327.

تبين لنا من خلال ما سبق دراسته في هذا الباب الثاني من الأطروحة، أنَّ القاضي الإداري يفوض المسائل التقنية التي تعترضه أثناء نظر الخصومة الضريبية إلى خبير في المحاسبة، لكون هذا الأخير هو المختص في مجال المحاسبة والمالية بصفة عامة.

كما سلمنا أنَّ القاضي الضريبي يكون عاجزاً عن الفصل في الخصومة الضريبية، إلا إذا طلب مساعدة الخبير في المسائل الحسابية البعيدة عن تخصصه، الذي لا يشترط فيه سوى العلم بالقانون، ولا يفترض عليه الإلمام بمختلف التخصصات، رغم أنَّه كان من الأجدر على القاضي أن يتفقه في كل التخصصات لحاجته العملية إليها دون انتظار متدخل آخر بعيداً عن الجهاز القضائي.

أمَّا بالنسبة لإجراءات انتداب الخبير المحاسب، فكما سبق الإشارة إليه في الباب الأول من الدراسة أنَّ هناك إجحاف في حق هذا الإجراء، ليس فقط في النص الضريبي الذي خصص مادة قانونية فريدة لأحكام الخبرة الضريبية، وإنما حتى بالنسبة للقانون الإجرائي العام الذي لم يتوسّع في تحديد مختلف إجراءات الخبرة القضائية بصفة عامة. بدليل أنَّه لا يمكن الاكتفاء بما ورد في المادة 86 قانون الإجراءات الجبائية لاتخاذ مختلف الإجراءات للأمر بالخبرة القضائية وتنفيذ المأمورية وإرجاع الدّعى دون العودة إلى الأحكام المنصوص عليها في المواد من 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

هذا ما يفيد الفراغ التشريعي الذي اكتنف القانون الإجرائي في مادة الضرائب، ممّا أثر سلباً على النظام الإجرائي للخبرة الضريبية، كما أثر سلباً أيضاً على خصوصية عملية التحقيق في هذه المادة بالنظر إلى الطابع التقني الذي يطغى على العمليات الضريبية.

تُطرح نفس الملاحظة بالنسبة للمرسوم التنفيذي المحدّد لكيفية التّسجيل لدى قوائم الخبراء القضائيين الذي تضمن فقط 22 مادة، والتي تُعد غير كافية لتوضيح مختلف الأحكام الإجرائية المتعلقة بالنظام القانوني للخبير القضائي، الأمر الذي يؤثر سلباً على كيفية ممارسة مهنة الخبير القضائي ومختلف الأحكام المتعلقة بهذه المهنة.

كما استخلصنا من خلال محاولة تقييم إجراء الخبرة الضريبية وأهميته في تسوية المنازعات المتعلقة بالضريبة، أنَّه رغم اعتماد القاضي الإداري في الكثير من القضايا الضريبية على انتداب خبراء في المحاسبة، ورغم الدور الذي يلعبه هؤلاء في مساعدة القاضي الإداري وتنويره بالمسائل الحسابية، إلا أنَّ هناك الكثير من المعوقات التي تصيب مختلف إجراءات الأمر بالخبرة الضريبية ومراحل إنجازها، وذلك بسبب التّفكك الإجرائي الملاحظ في مختلف مراحل إنجاز تقرير الخبرة، وعدم وضع أحكام خاصة لممارسة

هذا التدبير التّحقيقي في مادة الضّرائب، لمسايرة خصوصية الخصومة الضّريبية التي يطغى عليها الطابع التقني الذي يصعب الخوض فيه، إلّا عن طريق الاستعانة بأصحاب الاختصاص.

كما تلعب شخصية الخبير المحاسب دوراً محورياً لتحديد مصير الخصومة الضّريبية، فلا مجال لإخفاء حقيقة بعض الممارسات التي يقوم بها خبراء المحاسبة وحتى الخبراء في مختلف التخصصات، لتغيير الحقيقة المثبتة في الوثائق ومستندات المقدمة من أطراف الخصومة الضّريبية، سواءً بسبب عدم مبالاة هؤلاء أثناء إنجاز المأمورية أو نتيجة لتعمّدهم الانحياز لصالح المكلف بالضريبة ومساعدته على حساب مالية الدولة. بالإضافة إلى تعمد بعض الخبراء عدم إنجاز المأمورية بإتقان واتّخاذ موقف وسط بين مطالب المكلف بالضريبة وحجج الإدارة الضّريبية، الأمر الذي يجعل هؤلاء الخبراء يفضلون عدم الإفصاح عن المسائل الحقيقية ذات الطابع التقني التي تفيد الفصل في المنازعة، وتكون تقاريرهم مبتورة من الكثير من الحقائق المهمّة.

خاتمة

ثبت لنا من خلال محاور هذه الدراسة، المعنونة بـ " الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية"، أن هذه الأخيرة تعتبر من أهم وأصعب المنازعات التي تُعرض على الجهات القضائية الإدارية التي تجد نفسها مضطرة في أغلب القضايا لاتخاذ إجراءات تحقيقية بُغية البحث عن الحقيقة كما يراها القاضي المختص بالفصل في الخصومة الضريبية، بشكل يضمن عدم التعدي على حقوق أي طرف من أطراف هذه الخصومة، وذلك عن طريق إعمال مبدأ المساواة بين الأطراف في مختلف مراحل تسوية المنازعات الضريبية التي تحكمها عدة إجراءات في مرحلتين إدارية وقضائية، تُستمد المرحلة الإدارية من الأحكام الخاصة التي جاء بها قانون الإجراءات الجبائية الذي أفرده المشرع وخصّصه للأحكام المتعلقة بالجانب الإجرائي والرقابي الذي تُمارسه الإدارة الضريبية، وأيضاً بعض الأحكام الخاصة بطريقة تسوية النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية والقضائية.

يتجلى هذا التفريد من خلال إقرار المشرع الضريبي لبعض الشكليات والإجراءات الواجب إتباعها سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الضريبية في مختلف مراحل فرض الضريبة وتحصيلها، بدليل إقرار إجراء التظلم أو ما يسمى بالشكوى الضريبية كإجراء إلزامي يستوجب على المكلف أن يسلكه قبل أية دعوى قضائية.

إن إقرار المشرع الجزائي مثل هذا الإجراء لهو دليل على إفراد الخصومة الضريبية بنظام إجرائي خاص عن طريق جعل الشكوى الضريبية إجراءً أساسياً يقع تحت مخالفته رفض الدعوى القضائية شكلاً، هذا ما لا نجده في الأحكام المتعلقة بالخصومة الإدارية بصفة عامة، أين اعتبر المشرع إجراء التظلم إجراءً جوازي لا يتوقف عليه رفض الدعوى القضائية.

هكذا، تظهر أهمية تدخّل المشرع الضريبي لتخصيص أحكام متميزة وصارمة أثناء المرحلة الإدارية لتسوية النزاع الضريبي، بالنظر إلى تعقّد موضوع الضريبة كمفهوم متشعب وتقني صعب الإلمام من طرف المتعاملين مع هذا المجال.

كل هذا، يجعل تدخّل المشرع من أجل تخصيص إجراءات خاصة لتسوية هذه المنازعة من الضروريات التي تفرض نفسها، بالنظر إلى حساسية موضوع الضريبة باعتبارها وسيلة مالية في يد الدولة تستعملها لإشباع الحاجات العامة، لاسيما مع الأوضاع الاقتصادية التي تعرفها الدولة مؤخراً الأمر الذي جعلها تحرص على البحث عن موارد مالية لصّبّها في الخزينة العمومية، ولا يتحقّق ذلك عن طريق إصدار نصوص قانونية جامدة، وإنما من خلال السعي لوضع هذه النصوص حيّز التنفيذ لإفشال محاولات الخاضعين للضريبة الذين يستعملون الكثير من الحيل لتفادي عدم الخضوع للضريبة أو الإنقاص منها قدر المستطاع.

إقرار المشرع بضرورة المرور من المرحلة الإدارية قبل اللجوء للقضاء لا يعني أن هذه المرحلة تأتي بفائدة في كل الحالات، وهذا لعدّة أسباب، أهمها العرف السائد لدى الإدارات العمومية، الذي مفاده أن هذه الإدارات لا تعترف بأخطائها وتجاوزاتها، نظراً لميل الموظفين الذين لهم سلطة ما إلى حب التعسف والتعدي على حقوق الأشخاص واستعمال السلطات الممنوحة لهم قانوناً لتحقيق أغراض غير مشروعة.

من هذا المنطلق، نُسلم دائماً بعدم نجاح إجراء التّظلم المسبق أو ما أُصطلح عليه بالشكوى الضريبية في مادة الضرائب للوصول إلى تسوية النزاع الضريبي عند هذه المرحلة، الأمر الذي يؤدي لا محالة إلى إيصال النزاع إلى الجهة القضائية.

ترتبط الخصومة الضريبية طرفين أساسيين لا ثالث لهما، المكلف بالضريبة الذي يحوز مركز المدعي في أغلب القضايا الضريبية وإدارة الضرائب باعتبارها صاحبة سلطة عامة، تقرر ما تشاء وتطبق النصوص الضريبية كما يحلو لها، الأمر الذي يجعلها تتعدى في الكثير من الحالات على حقوق المتعاملين معها باعتبارهم مكلفين بدفع ضرائب، تستغل هذا التكاليف والالتزام الواقع على الخاضعين للضريبة عن طريق استعمال سلطاتها وامتيازاتها المقررة قانوناً، قد تصيب في بعض الحالات، تخطيء في حالات أخرى وقد تتعمد الخطأ في وضعيات أخرى بهدف المساس بحقوق بعض المكلفين المستهدفين بصفة مباشرة⁽¹⁾.

تتميّز مراحل الخصومة الضريبية بإجراءات لا تختلف كثيراً عن تلك المقررة للفصل في الخصومة الإدارية بصفة عامة، كما أقره المشرع الجزائري في نص المادة 800 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، هذا القانون الذي رغم مظهره الخارجي الذي يفيد أنه ألمّى بمختلف الإجراءات القضائية لتسوية المنازعات ذات الطبيعة الإدارية، إلا أنه يبقى ناقص وغير مُلم بمختلف الإجراءات هذا لدليل على أن المشرع لم يحرص ولم يراع خصوصية المنازعة الإدارية التي تحتوي على الكثير من التعقيدات والصعوبات التي مردّها صعوبة مواجهة جهة الإدارة ومختلف الامتيازات التي منحها لها القانون.

يُستخلص هذا القول من خلال تفحص المراحل الإجرائية لتسوية الخصومة الإدارية بصفة عامة والضريبية بصفة خاصة، أين ثبت لنا أن المشرع لم يراع الكثير من الخصوصيات ولم يقرّر إجراءات خاصة لتسهيل الفصل في الخصومة الإدارية والقضاء على التعدي الذي تُمارسه جهة الإدارة في الكثير من الحالات.

(1) توصف الإدارة الجبائية في الجزائر أنها إدارة بيروقراطية يسودها الخمول الدائم والفساد الإداري وأصبحت هذه الأجهزة من الأسباب الرئيسية لانتشار الكثير من جرائم الفساد، الذي يبرره انعدام الرقابة على موظفي هذه الإدارات، عكس ما نجده مثلاً في النظام الفرنسي أين تمّ الاهتمام بهذه الإدارة والرقابة على موظفيها لضمان عدم الانحراف عن ممارسة وظيفتها الإدارية بنزاهة، راجع للمزيد:

- BOUSNOBRA Ali, « l'efficience de l'administration fiscale dans le recouvrement de l'impôt », *Revue EL-Tawassol: sciences humaines et sociales*, Université Bordj Badji Mokhtar – Annaba, n° 32, 2012, p. 07-23.

يبدو في هذا الصدد، أنَّ المشرِّع أدرج مواد فارغة المحتوى - إنَّ صحَّ التعبير-، بدليل العدد المعتبر من المواد القانونية المتعلقة بالقضاء الإداري، هذا بسبب إدراج أرقام لمواد تتضمن مباشرة الإحالة إلى الإجراءات المتعلقة بالتقاضي أمام القضاء العادي الواردة في نفس القانون، والتي تفيد أنَّ المشرِّع لم يتمكَّن بعد من إفراد الخصومة الإدارية بإجراءات خاصَّة، بسبب عدم جرائته لإقرار أحكام خاصة لمواجهة جهة الإدارة.

دون التوسُّع في هذه المسألة، نركز فقط على إجراءات التَّحقيق التي هي من المبادئ الأساسية لنجاح عمل الجهاز القضائي، ورغم أهمية تدابير التَّحقيق في المادة الإدارية باعتبارها ليست وسائل فقط في يد أطراف الخصومة، وإنَّما هي وسائل خاصَّة بحوزة القاضي يستعملها من أجل محاولة سدَّ الفراغ الذي يسود الخصومة الإدارية بسبب صعوبة الحصول على الأدلة التي من خلالها يُثبت رافع الدَّعوى وجود الحقِّ الذي يدعيه ويسعى لحمايته.

فمن خلال المواد المتعلقة بتدابير التَّحقيق أمام القضاء الإداري، نلاحظ أنَّ المشرِّع الجزائري وبدون عناء استعمل نظام الإحالة إلى تلك التدابير المنصوص عليها في الأحكام العامة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وأحسن مثال في هذا الإطار أنَّ نص المادة 858 من نفس القانون، الخاصَّة بالخبرة القضائية باعتبارها أهم تدبير تحقيقي أحالتنا إلى تطبيق الأحكام الواردة في المواد من 125 إلى 145 من نفس القانون.

ففي الوقت الذي يُنتظر من المشرِّع أن يأتي بأحكام خاصَّة بوسائل التَّحقيق في المادة الإدارية لجأ بكل بساطة إلى نظام الإحالة الذي يوحى وكأنَّ المشرِّع أعادنا إلى ما كان عليه الأمر قبل صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أين كانت تطبق تقريبا نفس الأحكام الإجرائية أمام القضاء العادي والقضاء الإداري، وبصدور هذا القانون، كنَّا ننتظر من المشرِّع أن يجتهد لإيجاد أحكام خاصة تُطبق أمام القضاء الإداري عوض استعمال الإحالة.

يدخل اختيارنا لموضوع الخبرة القضائية للدراسة في نفس الصدد الذي يفيد عدم تخصيص إجراءات خاصة لممارسة هذا الإجراء باعتباره من أهم وأنجع تدابير التَّحقيق أمام القضاء الإداري لاعتبار هام أنَّ الخصومة الإدارية تحتوي الكثير من التعقيدات والتفاصيل والمسائل التقنية التي تستوجب على القاضي الاستعانة بخبير قضائي لتتويره بهذه المسائل.

تعتبر الخبرة القضائية من التدابير التَّحقيقيَّة التي تستعين بها مختلف الجهات القضائية للفصل في الخصومات القضائية، هذا الإجراء الهام ينفرد عن مختلف وسائل التَّحقيق الأخرى التي تستعين بها الجهات القضائية لاسيما الشهادة والمعاينة، اللتين يتمَّ اللجوء إليهما في بعض القضايا لكن لا يمكن أن تصل إلى مرتبة الخبرة، لكون أنَّ الشهادة قد لا تقتنع بها المحكمة لأنها تهدف إلى الإدلاء ببعض الوقائع لمساعدة أحد أطراف الخصومة، كما أنَّ عمل الشاهد ناقص في كل الأحوال لأنَّه غير مختص في علم ما.

نفس الشيء بالنسبة للمعaine، فرغم أهميتها في إثبات الوقائع المادية التي تُعرض على القضاء لكون أنها تقوم بها الجهة القضائية بنفسها، إلا أنها قد لا تصلح في حالات معينة عند احتواء النزاع على مسائل تقنية لا يمكن للقاضي اكتشافها واستيعابها حتى ولو لاحظها مباشرة.

رغم اللوم الذي نلقيه على المشرع الجزائري، عندما لم يهتم بإفراد الخصومة الإدارية بإجراءات خاصة للتحقيق فيها، إلا أنه لا ينبغي أن نذكر أنه أفرد الخصومة الضريبية بإجراءات تحقيقية خاصة كما هي واردة في نص المادتين 85 و 86 من قانون الإجراءات الجبائية، المتمثلة في مراجعة التحقيق والخبرة القضائية، باعتبارهما وسيلتين خاصتين بالتحقيق في مادة الضرائب.

مع أن هذا التفريد رغم أهميته لأنه يفيد خصوصية النزاع الضريبي الذي يختلف شكلاً ومضموناً عن النزاعات الأخرى والذي يستوجب تدخل المشرع من أجل هذا الإقرار، إلا أن هذا لا يعني أن المشرع قضى على كل الإشكالات التي تُطرح في هذا الصدد، بدليل أن هذا الحصر الذي اعتمده المشرع أوقعنا في خلط وتذبذب، لأنه قيد القاضي وحتى المتقاضي بضرورة استعمال تدبيري مراجعة التحقيق والخبرة القضائية فقط، مما يطرح تساؤل حول مدى إمكانية لجوء القاضي إلى الأمر بتدبير آخر غير هاذين التدبيرين.

في حقيقة الأمر، ومن خلال الدراسة التي أنجزناها، لم تُصادف ولا قرار أو حكم يتعلق باستعمال وسيلة أخرى غير الوسيلتين، أكثر من ذلك فإن الخبرة القضائية هي الإجراء الوحيد الذي اعتادت الجهات القضائية الأمر بها في المنازعات الضريبية، فحتى مراجعة التحقيق ليس بالإجراء المستحب من طرف القاضي الإداري أو المكلف بالضريبة الذي لا يطلب الأمر بمثل هذا الإجراء.

من جانب آخر، فإن القاضي لا يأمر بمراجعة التحقيق، نظراً لعدم فعاليته باعتباره أنه يعيد النزاع إلى نقطة البداية، ويتم إعادة التحقيق من طرف عون تابع لإدارة الضرائب، هذا ما يفيد أن هذا الإجراء مجرد تضييع للوقت ولن يأتي بالجديد خاصة في مصلحة المكلف بالضريبة، لانعدام الحياد أثناء ممارسة هذا الإجراء الذي تقوم به مصلحة الضرائب رغم أنها طرفاً في نفس المنازعة، الأمر الذي يجعل إجراء الخبرة يستحوذ على عملية التحقيق في مادة الضرائب، هذا التحقيق الذي لا يتم الأمر به إلا إذا ثبتت للقاضي الحاجة إليه، بالنظر إلى طبيعة القضايا التي تُعرض على القاضي الضريبي، الذي يجد نفسه في بعض الحالات مضطراً للأمر بالخبرة عندما تعترضه مسائل تقنية، وفي حالات أخرى لا يرى ضرورة للأمر بها عندما يستوعب موضوع النزاع وإشكالاته.

نظراً للدور الإيجابي الذي يلعبه القاضي الإداري في مجال الإثبات القضائي، لكونه يعتبر عنصر فعال وله دور محوري في توجيه عملية التحقيق للوصول إلى الدليل القاطع للحسم في موضوع الخصومة، فله أن يأمر بأي إجراء يراه ضرورياً وأن يتدخل في

عملية الإثبات لتوجيهها بالشكل الصحيح الذي يوصله إلى نتيجة، خاصة في حالة تقاعس جهة الإدارة ورفضها تقديم المستندات التي بحوزتها لكونها أدلة حاسمة لتسوية الخصومة الضريبية.

أكثر من ذلك، يجد القاضي الإداري نفسه مُحرج في الكثير من الملفات التي تُعرض عليه في مجال الضريبة، لكون هذه الأخيرة تحتوي على مسائل تقنية، تُصعب عليه عملية الفصل في الدّعى وتجعله مضطراً في الكثير من الحالات للاستعانة بخبير قضائي.

تحتوي كل جهة قضائية على قائمة من الخبراء في مختلف التخصصات الذين يقومون بالتسجيل في القائمة من أجل تقديم خدماتهم لمرافق القضاء، بالنظر إلى تخصصهم التقني والعلمي الذي يبرر الحاجة إلى خدماتهم من طرف الجهات القضائية لكون هذه الأخيرة يُصبغ عليها الطابع القانوني وليس التقني.

يتفقه القاضي باعتباره رجل قانون في هذا المجال لكونه متخصص فيه، ولا أحد يزاحمه في تخصصه، أمّا المجالات الأخرى العلمية فلها أصحابها المختصين فيها، فإذا كان المشرّع لم يُلزم القاضي بالعلم إلّا بأحكام القانون، فإنّ اللجوء لانتداب خبراء من طرف القضاة له ما يبرّره، نظراً للحاجة الملحة لخدمات الخبراء ذات الطابع التقني التي تغطي على الكثير من المنازعات لاسيما الضريبية منها.

تغطي على المنازعات الضريبية كما سبق الإشارة إليه المسائل والعمليات الحسابية التي تجعل القاضي يتردّد في الفصل في الدّعى دون استشارة أهل الاختصاص من خبراء في المحاسبة، الذين ينظمهم القانون رقم 10-01، يتضمن مختلف الأحكام الخاصة بممارسة مهنة الخبير المحاسب، وما يُعاب على هذا القانون أنّه لم يتطرق إلى الأحكام الخاصة بانتداب خبراء المحاسبة من طرف الجهات القضائية، الأمر الذي يستلزم الرجوع إلى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 95-310، المنظم لكيفية التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين.

يُطبق هذا المرسوم على مختلف التخصصات دون تمييز، لأنّ الهدف من إصداره هو تبيان كيفية التسجيل والأحكام المتعلقة بممارسة مهنة خبير قضائي في أي تخصص كان، مع أنّ هذا المرسوم لم يُلم بمختلف الأحكام المتعلقة بممارسة هذه المهنة، خاصة وأنها مسائل إجرائية تستوجب التطبيق السليم تحت طائلة بطلان إجراء الخبرة.

فهذا المرسوم جاء مختصراً وغير مُلمّ بمختلف الأحكام الضرورية لممارسة المهنة، حتى أنّه لم يتوسّع في إقرار مسؤولية الخبير القضائي في حالة إخلاله بأحكام المهنة، ولم يتوسّع في تحديد مختلف الإشكالات التي تعرقل عملية إنجاز الخبرة على أحسن وجه، فالمهم أنّ الخبير المحاسب يخضع للأحكام الواردة في نفس المرسوم، رغم عدم إمامها بمهام الخبير القضائي، الذي ينبغي استثمار هذه التسمية بشكل يفيد أنّ هذا الخبير له علاقة بالجهاز القضائي ويمكن أن يخدم هذا الجهاز بمعارفه الخاصة.

يعتبر الخبير المحاسب كبقية الخبراء في تخصصات أخرى، مساعد عرضي ومتدخل لمرفق القضاء، يجد نفسه يتعامل مع هذا الجهاز كلما طُلب منه ذلك، لكون أنّ المشرّع ميّز بين حالتين لتعيين الخبير، الذي قد يكون بإقرار مباشر من طرف القاضي عندما يحسّ بحاجته للتقرير التقني للخبير، أو يتمّ تعيينه بطلب من أحد أطراف الخصومة أو كليهما من أجل إثبات إدعاءاتهم.

أقرّ المشرّع بمنح السُلطة التقديرية الواسعة للقاضي للأمر بالخبرة القضائية أو عدم الأمر بها كما جاء ذلك في نص المادتين 86 من قانون الإجراءات الجبائية، ونص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فيبقى القاضي سيّد القرار بانتداب خبير أو عدم القيام بذلك، إلّا أنّ ما يميّز المنازعات المتعلقة بالضريبة أنّها تطرح في أغلب الحالات مسائل تقنيّة تفرض على القاضي الاستعانة بالخبير، الذي يكون دوره محورياً لمساعدة القاضي للفصل في الدّعى الضريبية التي تمتاز بالتعقيد.

تُسند مهمّة إنجاز الخبرات في مسائل الضريبة ل خبراء في المحاسبة، الذين يتمكنون من إعادة النّظر في محاسبة المكلف بالضريبة، من أجل تقييم مبلغ الضريبة الواجبة الدّفع، بموجب تقرير يتمّ إعداده وفق النظام الإجرائي الذي أقرّه المشرّع في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية ومواد من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يُعاب على المشرّع الجزائري، أنّه من جهة اعترف بخصوصيّة المنازعة الضريبية وتعهّدها وألزم القاضي بضرورة إتباع إجراءات التّحقيق الخاصة والوحيدة المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، لكنه لم يتوسّع في تبيان مختلف الإجراءات التي ينبغي إتباعها للأمر بالخبرة الضريبية ومراحل إنجازها. أثر هذا الشّح التّشريعي في مادة الضرائب لاسيما فيما يتعلّق بتدابير التّحقيق، سلباً على قيمة هذه التدابير لاسيما الخبرة القضائية باعتبارها من أهم الإجراءات التّحقيقية في مادة الضرائب، فهذا الشّح جعل القاضي يعود إلى تطبيق الأحكام العامة، الأمر الذي يُنقص من أهمية الخبرة في مادة الضرائب، نظراً لعدم إقرار المشرّع لمختلف الإجراءات الخاصة الواجب إتباعها للأمر بهذا التدبير.

مع أنّ المشرّع أقرّ فقط ببعض الإجراءات التي تُفيد خصوصية إجراء الخبرة الضريبية، عن طريق النّص على إجرائين مهمين، الأوّل يتمثّل في إمكانية الأمر بخبرة ثلاثية بطلب من أحد أطراف الخصومة وما يميّز هذا الإجراء في مادة الضرائب أنّ كل طرف يختار خبير لإنجاز خبرة والخبير الثالث تعيّن الجهة القضائية، هذا الإجراء تنفرد به الخبرة في مادة الضرائب، ولا نجد تطبيقاً لمثل هذه الطريقة في المنازعات الأخرى سواء الإدارية أو العادية.

رغم أهمية هذه الطريقة بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي يُمنح له حق اختيار الخبير الذي يثق فيه، إلّا أنّ هذا الإجراء ليس عملي ولا تكون له الأهمية، لأنّ المشرّع من جهة أقرّ بهذه الطريقة، لكن في نهاية العملية نصّ بأنّ الخبير المعيّن من طرف الجهة القضائية هو

الذي يقوم بالدور الرئيسي، ممّا يوحي بعدم فعالية هذه الخبرة الثلاثية التي لا تزيد إلا في تعقيد الإجراءات.

أمّا الإجراء الثاني فيتمثل في المحضر الضريبي، الذي يلتزم العون التابع لإدارة الضرائب بإنجازه وإرفاقه بتقرير الخبرة، الأمر الذي يثير الاستغراب عن سبب إقرار المشرّع بهذا الإجراء الذي يفيد منح امتياز لإدارة الضرائب على حساب المكلف بالضريبة، على أساس أن هذا المحضر يفيد بأن القاضي الضريبي لا يتقيد فقط بمضمون تقرير الخبرة المنجز من خبير واحد أو عدّة خبراء، وإنّما يأخذ بعين الاعتبار ما هو مُدون في المحضر الضريبي الذي يُعده العون التابع لإدارة الضرائب.

تقييم الدور الذي يؤديه الخبير المحاسب لمساعدة مرفق العدالة، وحلّ الإشكالات التقنية التي تطغى على الكثير من المنازعات الضريبية، استوجب علينا البحث عن السبلات والصعوبات التي تُساهم في التضيق من القيمة الثبوتية لإجراء الخبرة، التي قد يكون سببها النص القانوني أو الممارسة الميدانية وحتى الحسّ المهني لخبراء المحاسبة.

تبين لنا، أنّه رغم اعتراف المشرّع الجزائري بخصوصية الخبرة في مادة الضرائب، وإلزام القاضي الضريبي بضرورة الأمر بهذا التدبير التحقيقي إذا قرر الإحالة على تدابير التحقيق، إلا أنّ فعالية إجراء الخبرة في مادة الضرائب تبقى ناقصة لعدّة أسباب أهمها:

أنّه لم يتمّ التوسّع في تبيان مختلف الإجراءات التي يمارسها القاضي وحتى الخبير المحاسب من أجل نجاح هذا الإجراء. فالفراغات القانونية التي احتوتها المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية لدليل عملي يفيد عدم اهتمام المشرّع بالتفاصيل المتعلقة بإجراء الخبرة في مادة الضرائب، ففي حالات نجده يستعمل الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وفي حالات أخرى لا يهتم بالكثير من الإجراءات التي تتبع الأمر بالخبرة، ممّا يجعل المتقاضي يتيه بين الأحكام الواردة في كلا من القانونين.

من جانب آخر، نجد أنّ المشرّع لم يحدّد بصفة مباشرة تخصّص الخبير الذي يتمّ انتدابه في الخصومات الضريبية، التي تُثير دائماً عمليات حسابية يختصّ بها الخبراء في المحاسبة، فكان على المشرّع أن يشير في نص المادة الوحيدة المتعلقة بالخبرة الضريبية إلى أنّ هذه الأخيرة يُكلّف بإنجازها خبراء في المحاسبة فقط، من أجل استبعاد أي لبس قد يطرح في هذا الإطار.

بالإضافة إلى المعوقات التشريعية - إن صحّ التعبير - التي لها تأثير سلبي على الممارسة الميدانية لمختلف إجراءات التقاضي، حيث أنّ خبراء المحاسبة هم الأقرب حقاً إلى مسائل الضريبة والإشكالات التي تُطرح في هذا المجال، تنقصهم الدراية ببعض الوضعيات التي تنتج عن هذه العمليات، فإذا كان الخبير المحاسب يُتقن العمليات الحسابية ويكشف عن

كل التلاعبات في هذا المجال، فإنّ هذا لا يعني أنّه يتفنّن حقيقةً في إنجاز المأمورية على أحسن وجه.

مبرر هذا الطرح، أنّه إذا كان الخبير المحاسب يتفقه في علم المحاسبة، فهو لا يصلح بالضرورة للخوض في مسائل الضريبة وتعقيدها، لأنّ الضريبة قبل أن تكون عمليات حسابية، فهي قواعد ونصوص قانونية يستوجب الإلمام بها من أجل إقرار أية ضريبة مهما كان نطاقها، هذا ما يزيد الأمور تعقيداً ويكّش من دور الخبير المحاسب في مجال الخصومة الضريبية، فلكي يقرر مدى مشروعية الضريبة المفروضة وقيمتها، ينبغي أولاً أن يكون عارفاً بالأحكام التشريعية المتعلقة بالضريبة، لأنّه حتى ولو قرر المشرّع أنّ الخبير القضائي يمارس فقط دور تقني لمساعدة القاضي على فهم المسائل التقنية والعلمية، إلّا أنّ الممارسة العملية لاسيما في مجال الخصومة الضريبية، أثبتت أنّ القاضي لا ينتظر من الخبير معلومات حسابية فقط، وإنّما يطلب منه الخوض في مدى صحة الضريبة المفروضة على المكلف، وهذه المسائل تصعب على الخبير باعتباره ليس مختص في المسائل القانونية.

تثير هذه النقطة مشاكل عملية معتبرة، فإذا سلمنا بأنّ القاضي هو خبير في القانون ينبغي عليه حل كل المسائل القانونية التي تُطرح في موضوع الخصومة الضريبية، فإنّ نفس المبدأ ينبغي أن يُطبق على عمل الخبير الذي يمارس دور تقني بامتياز وليس من صلاحيته الخوض في المسائل القانونية التي تبقى من صميم عمل القاضي.

هذا التشابك الذي يطغى على عملية الخبرة في مادة الضرائب، سببه صعوبة تقديم الأدوار بين عمل القاضي وعمل الخبير المحاسب، الأمر الذي يؤدي في الكثير من الحالات إلى تنازل القاضي عن دوره للخبير - بتحفظ-، نظراً للطابع التقني الذي يطغى على موضوع المنازعة الضريبية، ما يجعل القاضي مضطراً وحتى أنّه مُجبر للتنازل عن بعض مهامه لصالح الخبير، لما بحوزة هذا الأخير من معلومات تقنية أساسية للفصل في الخصومة الضريبية.

من جانب آخر، فإنّ هذه الإحالة على الخبير المحاسب غير صائبة في الكثير من الحالات، لأنّ الاعتماد على ما توصّل إليه الخبير للفصل في الخصومة الضريبية، يبقى غير عادل وفيه إجحاف لحقوق أطراف الخصومة لاسيما المكلف بالضريبة، فالخبير في هذه الحالة يُصنّف على النزاع الطابع التقني البحت ويُقرّم من دور القاضي، ويجعله مجرد مُطبّق للعملية التي أنجزها الخبير، لأنّه ينقل فقط ما توصّل إليه هذا الأخير ويؤشر عليه للفصل في الدّعى دون أن يمارس دوره الجوهرى باعتباره صاحب سلطة يقرّر ما يراه مناسباً من إجراءات ويحكم فقط حسب قناعاته الشخصية بالحلّ الذي يتوصّل إليه.

استناداً إلى كل ما سبق، ونظراً للنقائص التي استتجناها من خلال هذه الدراسة التي تفيد الخلل التشريعي الذي يكتنف النصوص القانونية المعالجة لموضوع الخبرة القضائية في مادة الضرائب، يستوجب علينا، وبطريقة علمية وعملية، الوصول إلى بعض

الحلول والاقتراحات التي لعلاها تكون محل أخذٍ بعين الاعتبار من طرف المشرع الجزائري لإعادة النظر في الأحكام التي تضبط الخبرة القضائية في مادة الضرائب:

- لتفعيل دور مرفق القضاء وأهميته في منح الحقوق لأصحابها، يستوجب على المشرع الجزائري أن يعمل على إرساء نظام إجرائي خاص لتسوية الخصومة الضريبية التي لها بعد عام يتعدى مختلف القضايا التي يكون الهدف منها هو فقط تسوية المنازعة، وذلك لا اعتبار أساسي مرده أن المنازعة الضريبية تتعلق بمالية الدولة، وفي حالة عدم الاهتمام بوضع نظام خاص لتسوية هذه المنازعة فإنه سيؤثر سلبا على الخزينة العمومية باعتبارها مورد مالي ملك لكل المواطنين.

- تتجلى حساسية موضوع الضريبة من خلال محاولة المشرع أفراد هذا المجال بإجراءات خاصة أثناء فرض الضريبة وتسويتها، عن طريق إصدار عدة قوانين ضريبية تتضمن مختلف أنواع الضرائب وإجراءات فرضها وتحصيلها، إلا أن كل هذا يبقى ناقصا ما لم يتم القضاء على مختلف الإشكالات التي يعرفها هذا المجال، يتضح ذلك من خلال الكثير من النزاعات التي تظهر وتفيد من جهة أن هناك خلل في طريقة فرض الضريبة وتحصيلها من طرف الإدارة الضريبية، ومن جهة أخرى تتجلى مظاهر الخلل من خلال العدد المعتبر من المكلفين بالضريبة الذين يتهربون من أداء ما عليهم من ديون، دون أن يتمكن لا المشرع ولا الإدارة من القضاء على هذه الظاهرة، الأمر الذي يستوجب إعادة النظر في الكثير من المسائل القانونية المتعلقة بكيفية إقرار مختلف الضرائب، والإجراءات المتعلقة بكيفية تدخل مصالح الإدارة الضريبية لتنفيذ مختلف العمليات أثناء وضع الضريبة حيز التنفيذ.

- إن استقلالية النظام الإجرائي للمنازعة الضريبية يعتبر من أهم الأولويات التي ينبغي على المشرع الجزائري العمل على تجسيدها، بالنظر لخصوصية المنازعة الضريبية التي تستوجب إرساء نظام إجرائي خاص ودقيق بهدف القضاء على كل التكهات التي تعترض القاضي والمتقاضي أثناء أعمال الإجراءات القضائية لتسوية الخصومة الضريبية، التي يحكمها اعتبارين أساسيين، حماية حقوق المكلف بالضريبة من جهة ومالية الدولة من جهة أخرى.

- يستوجب لضمان تسوية نهائية للنزاع الضريبي على المستوى الإداري، إعادة تأهيل الموظفين الذين يمارسون مهامهم على مستوى الإدارة الجبائية، فالملاحظ من خلال بعض الأحكام القضائية أن إدارة الضرائب تمارس دور سلبي - إن صح التعبير -، يتجلى ذلك في عدم اهتمام موظفي هذه الإدارة باتخاذ مختلف الإجراءات بصفة قانونية، الأمر الذي أدى إلى ضياع موارد مالية مهمة كانت ستصب في الخزينة العمومية نتيجة لأخطاء إجرائية بسيطة كعدم تبليغ المكلف ببعض الإجراءات التي تتخذ ضده.

- إذا كان دور القاضي ينحصر في تسوية المنازعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، فينبغي على المشرع أن يتوسع في تحديد مختلف الإجراءات الواجب إتباعها دون اعتماد سياسة الإحالة إلى الأحكام الإجرائية العامة، لأن هذه السياسة تفيد لا محالة أن إصدار قانون إجرائي في مادة الضرائب مجرد شكل دون محتوى، فمن أجل الاعتراف المباشر بخصوصية الدعوى الضريبية ينبغي وضع أحكام إجرائية خاصة دون الحاجة للعودة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي لا يصلح أن يطبق على الخصومة الضريبية في بعض الوضعيات.
- ينبغي في نفس الصدد، التوسع في تحديد كيفية ممارسة تدابير التحقيق في مادة الضريبة وعدم الاكتفاء بالنص على تدبيرين فقط رغم وجود الكثير من وسائل التحقيق، لأن إقصاء أطراف الخصومة الضريبية من إمكانية استعمال مختلف الوسائل سيؤثر سلباً على الحق في الإثبات بمختلف الوسائل، فالمشرع في نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية حصر وقيد القاضي والمتقاضي باستعمال إحدى الوسيلتين، مراجعة التحقيق والخبرة القضائية، هذا ما يعتبر من خصوصيات التحقيق في مادة الضرائب لكن هذا قد يؤثر سلباً على حقوق أي طرف، عندما يطلب من القاضي استعمال وسيلة أخرى ولا يتم قبول طلبه، لدى يستوجب على المشرع الضريبي أن يتوسع في تحديد مختلف وسائل الإثبات التي يمكن اللجوء إليها، على أساس أن طريقة الإثبات تختلف من منازعة إلى منازعة أخرى بالنظر إلى طبيعة وموضوع النزاع الذي يحدد الوسيلة التي تصلح كأداة للإثبات.
- إذا كانت طبيعة المنازعة الضريبية وخصوصيتها تستوجب إتباع إجراءات خاصة لتسويتها فهذا ما يبرر ويستوجب الاستعانة بخبير مختص في المحاسبة لمساعدة القاضي الإداري وتقديم المعلومات التي يحتاجها هذا الأخير، الأمر الذي يستلزم إفراد الخصومة الضريبية بنظام إجرائي خاص للأمر بالخبرة الضريبية، عن طريق التوسع في تحديد مختلف الأحكام المنظمة لهذه المهنة، التي توصف بأنها شبه قضائية، مع ضرورة الاستغناء عن المحضر الضريبي الذي ألزم المشرع إدارة الضرائب بتحريره أثناء مجريات الخبرة، نظراً لعدم أهمية وفعالية هذا المحضر الذي لا يزيد إلا في تعقيد الإجراءات.
- من جهة أخرى ينبغي إعادة النظر في النظام القانوني الذي يحكم الخبير القضائي، الذي يبقى ينظمه مرسوم تنفيذي صدر في سنة 1995، لم يلم بمختلف الأحكام المتعلقة بهذه المهنة ولم يساير الأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فمن الضروري التوسع في ضبط كيفية ممارسة مهنة الخبير القضائي وتحديد مختلف البنود المتعلقة بإجراءات التسجيل، حقوق الخبير واجباته، والمسؤولية التي تقع عليه، ليس بصفة عامة وإنما عن طريق التدقيق في مختلف الأحكام لكي يهتم الخبراء باحترام هذه المهنة وشروط ممارستها.
- تحتل شخصية الخبير مكانة هامة في مسار الخصومة الضريبية، هذا ما يبرر ضرورة الاهتمام بكيفية اختيار خبراء في تخصص المحاسبة، عن طريق إعادة النظر في

طريقة التعامل مع هؤلاء الخبراء باعتبارهم فاعلين أساسيين لتتوير القاضي الضريبي بحقيقة الخصومة الضريبية، فينبغي على الجهات القضائية أن تحسن اختيار الخبراء الذين لهم خبرة في المجال والذين تتوفر فيهم النزاهة والمصداقية في أعمالهم، دون الاكتفاء بسياسية حرية الانضمام لهذه المهنة القضائية التي أصبحت مع التطور العلمي وسيلة لا بديل لها للوصول إلى فض الخصومات القضائية بطريقة عادلة.

الملاحظ للأسف، من خلال الممارسة العملية أن الجهات القضائية لا تهتم كثيراً بمسار الخبراء ولا خبرتهم، وأي خبير يعرض خدماته أمام الجهة القضائية يتم قبوله مباشرة ولم يتم اعتماد نظام تكوين وتأهيل الخبراء ليسهل عليهم التعامل مع الجهاز القضائي.

• نناشد في هذا الإطار المشرع الجزائري بضرورة إتباع طريقة انتقاء الخبراء الذين يستحقون حقاً أن يكونوا محل ثقة الجهاز القضائي، وفي نفس الوقت ضرورة تحفيزهم والاهتمام بهم لكسب ثقتهم وتفادي أية مساومات من جهات أخرى، وحمائتهم ضد أية تعديات أثناء تأدية مهامهم، فمن غير المعقول أن يجد الخبير نفسه مهدد بخطر رغم أنه طرف محايد ولا علاقة له بالخصومة، ولا بنتائج الخبرة، مع ضرورة إجراء دورات تدريبية للخبراء المعتمدين لدى الجهات القضائية حول مختلف إجراءات إنجاز التقارير، وترشيدهم بالدور الحساس الذي يؤديه هؤلاء، وفي نفس الوقت ينبغي الإكثار من الندوات والملتقيات العلمية حول مهنة الخبرة القضائية بصفة عامة والضريبية بصفة خاصة، لأن الملاحظ بعد البحث في هذا الموضوع أن هناك نقص وإن لم نقل انعدام المبادرة العلمية لتبادل الخبرات والرؤى بين الخبراء وطرح انشغالاتهم والصعوبات التي تعترضهم⁽¹⁾.

• ينبغي على الجهات القضائية كحل أخير إنشاء مصلحة في كل مجلس قضائي تتكفل بتأطير النظام الإجرائي للخبرة القضائية عن طريق تعيين لجنة يترأسها قاضي لمتابعة مختلف الإجراءات ومراحل إنجاز الخبرات، واتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب لضمان إتمام المأموريات على أحسن وجه وتفادي الأخطاء التي قد يقع فيها الخبراء بسبب عدم معرفتهم بالإجراءات القضائية، كما هو الأمر لدى الجهات القضائية في فرنسا⁽²⁾، وفي نفس الوقت ينبغي على الجهات القضائية أن توظف تقنيون مختصون في مسائل الجباية لمساعدة القاضي عندما يستعصى عليه تحليل المحتوى التقني لتقرير الخبرة وهذا بهدف منع الخبراء من التحكم في مصير المنازعة الضريبية بسبب طابعها التقني والمعقد.

(1) المستنتج بعد إتمام هذه الدراسة أن الدولة الجزائرية تُعتبر في المراتب الأخيرة في مجال الاهتمام بتأطير خبراء المحاسبة ولا تزال متعلقة على نفسها بدليل انعدام الندوات العلمية حول النظام القانوني لخبراء المحاسبة ومختلف الإشكالات التي تعيق ممارسة هذه المهنة التي تكاد تضاهي وظيفة القاضي، هذا عكس ما نجده لدى الكثير من الدول لاسيما الغربية التي تهتم كثيراً بخبراء المحاسبة، بدليل كثرة الندوات حول هذه المهنة، لهذا نناشد المشرع الجزائري بضرورة الاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال.

(2) CHAMOZZI François, GRELON Ander et MOUNIER Lise, Op.Cit. P. 53.

قائمة المراجع

أولا - قائمة المراجع باللغة العربية

- القرآن الكريم

أ - الكتب

- 01- إبراهيم المحروقي شادية، الإجراءات في الدعوى الإدارية (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005.
- 02- ابن منظور، لسان العرب، ج. 04، دار المعارف، الإسكندرية، 2003.
- 03- أبو السعود رمضان، مبادئ الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية 2012.
- 04 - أبو سعد محمد شتا، الإثبات في المواد المدنية والتجارية والشرعية، المجلد الثاني، دار الفكر العربي القاهرة، 1998.
- 05- أبو عبد الياس، الدفوع الإجرائية في أصول المحاكمات المدنية والإدارية، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، بيروت، 2004.
- 06- البدري هشام محمد، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي، دار المعارف الإسكندرية، 2005.
- 07- الحديدي علي الشحات، الخبرة في المسائل المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، الإسكندرية 1993.
- 08- الراشدي عبد الله جميل، الخبرة وأثرها في الدعوى الجنائية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية 2014.
- 09- الزحيلي محمد مصطفى، وسائل الإثبات في الشريعة الإسلامية، في المعاملات المدنية والأحوال الشخصية، مكتبة دار البيان، بيروت، 1982.
- 10- السعدي محمد صبري، الواضح في شرح القانون المدني (الإثبات في المواد المدنية والتجارية)، دار الهدى، الجزائر، 2009.
- 11- الشامي عايدة، خصوصية الإثبات في الخصومة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2008.
- 12- الشكويكي خضر، منازعات الوعاء الضريبي، الأصول الإجرائية وطرق الطعن (دراسة مقارنة) المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2013.
- 13- الشنيكات مراد محمود، الإثبات بالمعينة والخبرة في القانون المدني (دراسة مقارنة)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 14- العبودي عباس، شرح أحكام قانون الإثبات المدني، ط. 03، دار الثقافة للنشر، عمان، 2011.

- 15- **الفندري خليل**، النزاعات الجبائية الإدارية أمام الجهات القضائية (دراسة تشريعية التونسية المتعلقة بالنزاعات الجبائية مدعمة بفقهاء قضاء المحكمة الإدارية، مجمع الأطرش للكتاب المتخصص تونس، 2016).
- 16- **المتولي قنديل مصطفى**، دعوى الخبرة (دراسة في الخبرة الوقائية في القانون الفرنسي وإثبات الحالة بواسطة خبير في القانون المصري)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2008.
- 17- **المصطفى المهداوي**، الخبرة القضائية في المادة المدنية بين الاعتماد والاستبعاد، سلسلة البحث الأكاديمي، منشورات مجلة العلوم القانونية، مطبعة الأمنية، الرباط، 2015.
- 18- **أمزيان عزيز**، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
- 19- **أقران عبد العزيز**، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 20- **بربارة عبد الرحمان**، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 08-09 مؤرخ في 23 فيفري 2008)، ط. 02، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009.
- 21- **بطاهر تواتي**، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية في التشريع الجزائري والمقارن الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2003.
- 22- **بغاشي كريمة**، الخبرة القضائية في المواد المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- 23- **بكر عصمت عبد العزيز**، أصول الإثبات (دراسة في ضوء أحكام قانون الإثبات العراقي والتشريعات المقارنة والتطبيقات القضائية ودور التقنيات العلمية في الإثبات)، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 24- **بن شيخ أث ملويا لحسن**، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2001.
- 25- -----، **المنتقى في قضاء مجلس الدولة**، ط. 05، ج. 01، دار هومة، الجزائر 2002.
- 26- -----، **المنتقى في قضاء مجلس الدولة**، ط. 03، ج. 02، دار هومة، الجزائر 2010.
- 27- **بن عماره منصور**، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 28- **بوشير محند أقران**، النظام القضائي الجزائري، ط. 05، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2007.
- 29- **بوزيدة حميد**، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية)، ط. 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

- 30- بوسقيعة أحسن، التحقيق القضائي، ط. 05 ، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2006.
- 31- بوضياف عمار، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر 2009.
- 32- بوهوش عبد السلام، المسؤولية التأديبية للخبير القضائي (دراسة مقارنة)، وزارة العدل، المملكة المغربية، (د س ن).
- 33- ثيعلاتي عبد القادر، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 2002.
- 34- جمال الدين زكي محمود، الخبرة في المواد المدنية والتجارية (دراسة انتقادية لأحكام قضاة الموضوع بنذب الخبراء)، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1990.
- 35- جمال الدين محمود سامي، القضاء الإداري (المنازعات والدعاوي الإدارية، ولاية القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دعوى التسوية، دعوى التعويض)، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2008.
- 36- جهاد صفا، أبحاث في القانون الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.
- 37- حتمل أيمن محمد علي، شهادة أهل الخبرة وأحكامها (دراسة فقهية مقارنة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 38- حزيط محمد، الخبرة القضائية للمواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري، ط. 02، دار هومه الجزائر، 2015.
- 39- حمو محمد وأوسرير منور، محاضرات في جباية المؤسسات (مع تمارين محلولة)، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009.
- 40- حيف معتصم محمد محمود، الخبرة القضائية في القضايا الحقوقية، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، 2014.
- 41- خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الجزائر، 2009.
- 42- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، دار هومه الجزائر، 2005.
- 43- خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية (الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية)، ط. 03، ج. 03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
- 44- دلاندة يوسف، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الإجراءات المدنية والإدارية الجديد (الدعوى القضائية)، ط. 03، دار هومه، الجزائر، 2011.
- 45- زغودود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

- 46- زهران همام محمد محمود، الوجيز في إثبات المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2013.
- 47- سنقوقة سايج، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (نصا- شرحا- تعليقا- تطبيقا)، ج. 01 (المواد من 1 إلى 583)، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 48- سيد أحمد محمود، النظام الإجرائي للخبرة القضائية في المواد المدنية والتجارية (وفقا للقانونين المصري والكويتي)، دار الكتب القانونية، القاهرة، 2008.
- 49- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الأنظمة القضائية المقارنة والمنازعات الإدارية) ط. 03، ج. 01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 50- صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014.
- 51- صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، (الخصومة - التنفيذ- التحكيم) دار الهدى، الجزائر، 2008.
- 52- صقر نبيل و مكاري نزيهة، الوسيط في القواعد الإجرائية والموضوعية للإثبات في المواد المدنية، دار الهدى، الجزائر، 2009.
- 53- طاهري حسين، المنازعات الضريبية (شرح قانون الإجراءات الجبائية)، ط. 02، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
- 54- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- 55- عجيلة عاصم، تقرير الخبير، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002.
- 56- عطا محمد حامد، المنازعات الضريبية في مجال الضريبة على الدخل طبقا لأحدث التشريعات الضريبية، المجلد 13، دار الطباعة الحرة، القاهرة، 2005.
- 57- عكاشة حمدي ياسين، المرافعات الإدارية في قضاء مجلس الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية 1998.
- 58- عوض علي حسن، الخبرة في المواد المدنية والجنائية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1998.
- 59- غصون عبده جميل، الوجيز في قانون الإجراءات المدنية (دراسة مقارنة)، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 2010.
- 60- فريجه حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
- 61- قاسم محمد حسين، قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2007.
- 62- كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر 2011.

- 63- -----، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر 2015.
- 64- محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط. 04، دار هومه، الجزائر، 2008.
- 65- محمد حسين منصور، الإثبات التقليدي والإلكتروني، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009.
- 66- محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، ط. 06، دار هومه، الجزائر، 2010.
- 67- مسعودي عبد الله، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط. 04، دار هومه، الجزائر 2012.
- 68- معاشو عمار و عزوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري (العقود الإدارية- قانون الأحزاب- نزع الملكية- الضرائب)، دار الأمل للنشر والتوزيع، الجزائر 1999.
- 69- هلال العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ليجوند للنشر والتوزيع، الجزائر 2017.
- 70- هنوني نصر الدين و تراعي نعيمة، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومه، الجزائر 2016.
- 71- واصل محمد والهالي حسين بن علي، الخبرة الفنية أمام القضاء، "دراسة مقارنة"، المكتب الفني عمان، 2004.

II - الأطروحات والمذكرات الجامعية:

أ- الأطروحات الجامعية:

- 01- أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم، تخصص القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2015/2016.
- 02- العربي وردية، انقضاء الدعوى الإدارية بغير الفصل في الموضوع، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان 2016/2017.
- 03- أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2012/2013.
- 04- براهيم صالح، الإثبات بشهادة الشهود في القانون الجزائري، (دراسة مقارنة في المواد المدني والجنائي)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم، تخصص القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 1992.

- 05- بن منصور عبد الكريم**، الازدواجية القضائية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2015.
- 06- بوجادي عمر**، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2011.
- 07- بوفراش صفيان**، مبدأ التعليل الوجوبي للقرارات الإدارية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2015.
- 08- تونسني حسين**، الخبرة القضائية في المواد المدنية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1)، 2016/2015.
- 09- جمام محمود**، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2010.
- 10- جوادي الياس**، الإثبات القضائي في المنازعات الإدارية (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2014/2013.
- 11- خضراوي الهادي**، المنازعة الضريبية في ضوء الإصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 2008.
- 12- زعزوعة فاطمة**، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان 2013/2012.
- 13- شيعاوي وفاء**، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة 2010/2009.
- 14- عبيد ريم**، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، فرع القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2015/2014.
- 15- عطا الله محمد علي محمد**، الإثبات بالقرائن في القانون الإداري والشرعية الإسلامية (دراسة فقهية مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق جامعة أسيوط، مصر، 2001.

- 16- **عليان مالك**، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1)، 2008/2009.
- 17- **فاضل أحمد**، الدور الإيجابي للقاضي في الدعوى المدنية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013.
- 18- **قروف موسى الزين**، سلطة القاضي المدني في تقدير أدلة الإثبات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2013/2014.
- 19- **كسال عبد الوهاب**، سلطة القاضي الإداري في توجيه الأوامر للإدارة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة (1)، 2015.
- 20- **كمون حسين**، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2018.
- 21- **واضح إلياس**، إرجاء الدفع في المواد الجبائية (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران (2) 2014/2015.
- 22- **يعيش تمام آمال**، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2011/2012.
- ب- مذكرات الماجستير:**
- 01- **أحمد عبد العزيز حسام فايز**، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس- فلسطين، 2008.
- 02- **أحمد محمد خويلد رجاء**، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس- فلسطين، 2004.
- 03- **أغليس بوزيد**، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية 2011.
- 04- **الرحيلي محمد غالب**، الخبرة في المسائل الجزائية (دراسة مقارنة بين التشريعين الأردني والكويتي) مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط- عمان، 2014.

- 05- الرشيد محمد عبد الله**، الشهادة كوسيلة من وسائل الإثبات دراسة مقارنة بين أحكام الشريعة والقانون، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط- عمان 2011.
- 06- الرويلي عبد الكريم محمود**، الخبرة في المواد المدنية -دراسة تحليلية مقارنة-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص القانون الخاص، كلية القانون، جامعة الكويت، 2019.
- 07- السحيمي حامد بن سعد**، دور القاضي في الدعوى الجزائية طبقا لنظام الإجراءات الجزائية السعودي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العدالة الجزائية، تخصص التشريع الجنائي الإسلامي، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية- الرياض، 2008.
- 08- أمقران عبد العزيز**، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق بن عكنون- الجزائر، 2002.
- 09- أولعربي جمال**، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2013.
- 10- بدايرية يحيى**، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إدارة وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2012.
- 11- بلباقي وهيبه**، الإثبات في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان 2009-2010.
- 12- بليل بلقاسم**، ممارسة المنازعات الجبائية أمام القاضي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة أحمد بوقرة- بومرداس 2016/2017.
- 13- بولجة نادية**، النظام القانوني للغش الجبائي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2016.
- 14 - حاكم الطاهر**، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر(1)، 2014/2015.
- 15- حساني صبرينة**، الخبر القضائي في المواد المدنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع مسؤولية مهنية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2012.

- 16- **خرشي إلهام**، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس- سطيف، 2004.
- 17- **خروفة غانية**، سلطة القاضي الجنائي في تقدير الخبرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العقوبات والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري- قسنطينة، 2009.
- 18- **داودي محمد**، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2005/2006.
- 19- **دهام الرشيد عبد العزيز**، رد القاضي (دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقانوني الأردني والكويتي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط- عمان، 2011.
- 20- **ذيب منصف**، الآليات الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تنظيم إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، 2013/2014.
- 21- **زاقى درين**، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1)، 2016/2017.
- 22- **زعزوعة فاطمة**، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2004/2005.
- 23 - **شبيطة هاني محمد حسن**، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس- فلسطين، 2006.
- 24- **عتير سليمان**، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2011/2012.
- 25- **عدوان معزوز محمد إشتية**، مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس- فلسطين، 2008.
- 26- **عطوي عبد الحكيم**، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2010.

- 27- **عفيف عبد الحميد**، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف 2013 / 2014.
- 28- **غنادرة عائشة**، دور القاضي الإداري وحدود سلطاته في رقابة المشروعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص تنظيم إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي 2013/2014.
- 29- **غني أمينة**، الاستعجال في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص الإجراءات والتنظيم القضائي، كلية الحقوق، جامعة وهران 2011/2012.
- 30- **فنيديس أحمد**، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة 8 ماي 1945 - قالمة، 2006.
- 31- **قتال منير**، القرار الإداري محل دعوى الإلغاء، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص قانون المنازعات الإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2013.
- 32- **قحموش سمية**، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة 2009-2010)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة 2013.
- 33- **قصاص سليم**، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري- قسنطينة، 2007/2008.
- 34- **قلاّب ذبيح لياس**، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2010 / 2011.
- 35- **لعوبي الحسين**، سلطة القاضي الإداري في الإثبات والتحقيق في الدعوى الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، 2015.
- 36- **لكحل عائشة**، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1)، 2014 / 2015.

37- مدوار ندير، النظام القانوني لسقوط الخصومة الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون فرع تنفيذ الأحكام القضائية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1)، 2014/2013.

38- مشري حم الحبيب، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2012.

39- نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة (2)، 2014/2013.

III- المقالات :

01- أبو العلاء يسري محمد، "الاجتهاد القضائي في المواد المالية والضريبية"، مجلة الاجتهاد القضائي كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، العدد الثاني، 2006، ص. ص. 54- 78. 02- أحمد فاطمة، "مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (الجزائر - المغرب)"، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، العدد السادس، 2018، ص. ص. 371- 387.

03- إدلبي منى، "الدعوى الضريبية في سوريا"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثالث، المجلد 27، 2011، ص. ص. 29- 54.

04- أغليس بوزيد، "إثبات الضرر من العيب الإجرائي الموجب للحكم ببطالان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري (دراسة تحليلية نقدية لنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية)" المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية المجلد 12، العدد الثاني، 2015، ص. ص. 437- 453.

05- البجدايني حياة، "خصوصية الإجراءات المسطرة في المنازعات الضريبية"، مجلة القضاء والقانون العدد 159، مركز البحوث والدراسات القضائية، أبو ظبي، 2011، ص. ص. 100-116.

06- آل ثاني منصور سليمان جاسم مها، "الخبرة القضائية في المواد المدنية والتجارية وفقا للقانون القطري"، الدورة التدريبية الخاصة لمساعدتي القضاء، بتاريخ: 2011/02/10، المجلة القانونية والقضائية، وزارة العدل، قطر، ص. ص. 309-358.

07- الخلايلة محمد علي، "مظاهر استقلال إجراءات التقاضي الإداري عن إجراءات الدعوى المدنية في القانون الأردني"، مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون، جامعة الأردن، المجلد 40، العدد الأول، 2013، ص. ص. 27-43.

- 08- الزعبي عوض أحمد، "إسقاط الخصومة وسقوطها وفقا لأصول المحاكمات المدنية الأردنية"، مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون، كلية الحقوق، الجامعة الأردنية، العدد الأول، 2010، ص.ص. 148-183.
- 09- الشيبان عبد الرزاق أحمد، "إجراءات الخبرة القضائية ودورها في الإثبات"، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية، جامعة كركوك-العراق، 2012، ص.ص. 421-448، [متوفر على الموقع]: <https://www.iasj.net/iasj?func=issues&jId=251&uiLanguage=ar>، (تمّ الاطلاع عليه بتاريخ 24/01/2018).
- 10- العطية سعد و حسين حسين عبد الله علي، "إصلاح الإدارة الضريبية من الناحية الإجرائية"، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك- العراق، المجلد السادس، 2017، ص.ص. 30-55، [متوفر على الموقع]: <https://www.iasj.net/iasj?func=search&query=au:%22Ali.H>، (تمّ الاطلاع بتاريخ: 01/01/2018).
- 11- العربي وردية، "الضوابط والشروط الإجرائية المتعلقة بصدور الحكم القضائي الخاص بالمنازعة الإدارية"، مجلة القانون والعلوم السياسية، معهد الحقوق والعلوم السياسية، جامعة النعمان، العدد الرابع، 2016، ص.ص. 168-185.
- 12- -----، "التحقيق في الخصومة الإدارية"، مجلة المحامي، منظمة المحامين سيدي بلعباس العدد الثامن، 2017- ص.ص. 89-98.
- 13 - الكبيسي عيدان عبد الستار عبد الجبار، "دراسة استقصائية ميدانية عن الحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد الأول، عمادة البحث العلمي وضمان الجودة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، 2016، ص.ص. 01-29، [متوفر على الموقع]: <https://www.researchgate.net>، (تمّ الاطلاع بتاريخ: 11/04/2018).
- 14 - الكيلاني جمال، "الإثبات بالمعينة والخبرة في الفقه والقانون"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، كلية العلوم الإنسانية، جامعة نابلس - فلسطين، المجلد 16، العدد الأول، 2002، ص.ص. 266-314، [متوفر على الموقع]: <https://www.law-arab.com/.../Proof-preview-experience-in-jurispru>، (تمّ الاطلاع بتاريخ: 16/02/2017).
- 15- اللواتي سامي، "خصوصية الإثبات في المادة الإدارية"، مجلة آفاق فكرية، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة سيدي بلعباس، المجلد الأول، العدد الثالث، 2015، ص.ص. 228-246.
- 16- بدران مراد، "الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية"، مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، 2009، ص.ص. 09-34.

- 17- بركات محمد، "دراسة حول تنظيم وسائل الدفاع في القانون رقم 09/08"، مجلة دراسات وأبحاث جامعة الجلفة، العدد السادس، ج. 01، 2012، ص. ص. 110-126.
- 18- -----، "عوارض الخصومة في ظل القانون 09/08"، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، المجلد الأول، العدد الثامن، 2012، ص. ص. 41-64.
- 19- بشير محمد، "الأحكام الفاصلة في الموضوع والصادرة قبل الفصل فيه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة - الجزائر، العدد الرابع، 2013، ص. ص. 107-158.
- 20- بعلول نوفل وسلايمية أمينة، "أثر الضريبة على أرباح الشركات على تدفق الاستثمار الأجنبي (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1992-2014)"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، العدد الثالث، 2015، ص. ص. 74-79.
- 21- بن جبلة محمد وعلي، "الخبرة القضائية والخبراء"، المجلة الالكترونية لجوري كونسيل نيوز، العدد الثاني، 2011، [متوفر على الموقع: WWW.JURICONSUL.COM]، (تم الاطلاع عليه بتاريخ 2016/10/29).
- 22- بن داني يوسف، "مدى استقلالية قواعد الإثبات في القانون الإداري عن نظرية الإثبات في القانون الخاص"، مجلة القانون، معهد العلوم القانونية والإدارية، المركز الجامعي أحمد زبانة - غليزان، العدد الأول، 2018، ص. ص. 161-174.
- 23- بن قويدر طاهر وخضراوي الهادي، "دور القضاء الاستعجالي الإداري في حماية المكلف بالضريبة" مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، العدد الثالث، 2016، ص. ص. 60-76.
- 24- بوشير محند أمقران، "إجراءات التقاضي أو إجراءات لعرقلة التقاضي"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة - الجزائر، العدد الثاني، 2013، ص. ص. 39-58.
- 25- بودريوه عبد الكريم، "جزاء مخالفة القرارات الإدارية لقواعد المشروعية -درجة البطلان في القرارات الإدارية-"، مجلة مجلس الدولة، العدد الخامس، 2004، ص. ص. 107-115.
- 26- -----، "القضاء الإداري في الجزائر: الواقع والآفاق"، مجلة مجلس الدولة، العدد السادس، 2005، ص. ص. 09-27.
- 27- -----، "مبدأ عدم جواز توجيه القاضي الإداري أوامر للإدارة : تقليد أو تقييد"، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري - تيزي وزو، العدد الأول، 2007، ص. ص. 39-61.

- 28- -----، "هل فقد (الفقدان) القضاء الإداري طابعه الاجتهادي؟"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، العدد الأول 2016، ص.ص. 71-85.
- 29- بودوح ماجدة شهناز، "التعديلات الواردة على شروط رفع الدعوى الإدارية في القانون الجزائري" مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، العدد الثالث عشر، 2016، ص.ص. 315-344.
- 30- بوشاك نجيبة و سايج آسية، "الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، مخبر الاقتصاد الكلي والمالية الدولية، جامعة المدية العدد السابع، أفريل 2017، ص.ص. 372-391.
- 31- بوفاتح أحمد، "سلطة القاضي المدني إزاء تقرير الخبرة القضائية"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي تامنراست، العدد الثاني، 2019، ص.ص. 138-156.
- 32- بوقناديل محمد و جليل زين العابدين، "دور العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية في تعبئة الموارد العامة والحد من ظاهرة الغش الضريبي"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، العدد السادس، 2016، ص.ص. 82-101.
- 33- بوناظور بوزيان، "الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر"، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص (الغش الضريبي والتهرب الجمركي)، 2007، ص.ص. 09-45.
- 34- بونعاس نادية، "التحقيق في المنازعة الإدارية في الجزائر- تونس - مصر"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمّة لخضر- الوادي، العدد التاسع، 2014 ص.ص. 145-165.
- 35- ختير مسعود، "حماية الخبراء في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري"، مجلة معالم للدراسات القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيندوف، العدد الأول، 2019، ص.ص. 282-292.
- 36- خلوفي سفيان و بوجريو عبد الرؤوف، " دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014 (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة)"، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف- ميلة، العدد الأول، 2019، ص.ص. 195-215.
- 37- خنوش سعيد، "الخبرة القضائية من المنظور الشرعي والقانوني"، مجلة الصراط، كلية العلوم الإسلامية، جامعة الجزائر (1)، العدد الأول، 2015، ص.ص. 143-172.

- 38- رحمانى مختار محمد، "سقوط الخصومة في ضوء الفقه والقضاء"، المجلة القضائية، العدد الأول 2002، ص. ص. 58-95.
- 39- رزوق حكيم، "الفرق بين البطلان وغيره من الإجراءات في قانون الإجراءات المدنية"، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة، العدد العاشر 2016، ص. ص. 128-145.
- 40- رقام سعيدة، "شروط دعوى الاستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري" مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمّة لخضر- الوادي، العدد الثالث، 2018، ص. ص. 296-311.
- 41- رؤوف أحمد نضال و علوان بدور فاضل، "أهمية اعتماد الرقابة الإدارية في زيادة كفاءة الفحص الضريبي"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد الثاني عشر، العدد 39، 2017، ص. ص. 127-143، [متوفر على الموقع]: <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=130974>، (تمّ الاطلاع عليه في 2018/01/25).
- 42- زواوي عباس، "جدلية تحديد الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية"، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، المجلد 14، العدد الثامن، 2019، ص. ص. 326-335.
- 43- شيعاوي وفاء، "تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية"، مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، العدد الثالث، 2006، ص. ص. 134-151.
- 44- -----، "الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة"، مجلة بحوث، جامعة يوسف بن خدة- الجزائر، العدد الحادي عشر، ج. 2017، ص. ص. 283-304.
- 45- صدوق المهدي و خويلدي السعيد، "التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع فيه (ضمانة أم قيد)"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي تامنراست، العدد الثاني، 2017، ص. ص. 54-77.
- 46- ضريفي نادية و هريش سهام، "تطور النظام القانوني للمهن المحاسبية في الجزائر"، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار تليجي- الأغواط، العدد الخامس، 2019، ص. ص. 63-82.
- 47 - طيطوس فتحي، "محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، جوان 2013، ص. ص. 39-48.
- 48- عبد السلام خديجة، "دور القاضي الإداري في إثبات الدعوى الإدارية"، المجلة المصرية للدراسات القانونية والاقتصادية، مجلة علمية إلكترونية محكمة، العدد الأول،

- 2014، ص.ص. 221- 270 [متوفرة على الموقع]: <http://www.ejles.com/>، (تمّ الاطلاع عليها في 2016/10/01).
- 49- -----، "دور القاضي الإداري في ضمان التوازن بين المتقاضي والإدارة"، مجلة الفقه والقانون، مجلة إلكترونية شهرية، العدد 17، مارس 2014، ص.ص. 268-274، [متوفرة على الموقع]: [http://taza2005.e-monsite.com/medias/files/majalah-](http://taza2005.e-monsite.com/medias/files/majalah-numero17.pdf) (تمّ الاطلاع عليها في 2017/11/20).
- 50- عبيد ريم، "الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي (دراسة مقارنة)" مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، العدد الحادي عشر 2014، ص.ص. 442-458.
- 51- عربوز فاطمة الزهراء، "تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، العدد 16، 2017، ص.ص. 438-449.
- 52- عربي باي فريد ودهيمي محمد الطيب، "المنازعة الضريبية لأعوان القضاء (المحاميين والموثقين)" مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، العدد الثالث سبتمبر 2014، ص.ص. 184-201.
- 53- عصماني ليلي، "الخبرة القضائية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية (دراسة مقارنة)"، مجلة دراسات قانونية، كلية الحقوق، جامعة يحي فارس- المدية، العدد 16، 2013، ص.ص. 37-52.
- 54- عطوي عبد الحكيم، "دراسة تحليلية لمضمون نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية المنظمة لطلب الإرجاء القانوني للدفع"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية، المجلد 16، العدد الثاني، 2017، ص.ص. 65-81.
- 55- قاشي يوسف، "إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية، جامعة البليدة (02)، العدد العاشر، 2016، ص.ص. 96-109.
- 56- قبائلي طيب، "التبليغ الرسمي في ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، المجلد 12، العدد الثاني 2015، ص.ص. 165-177.
- 57- قطار رابع، "النزاع الجبائي"، مجلة نشرة القضاء، العدد 53، 1998، ص.ص. 15-43.

- 58- كامل سمية، "الدور الإجرائي للقاضي الإداري في الإثبات (دراسة مقارنة)"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة باجي مختار- عنابة، العدد 42، 2015، ص. 104-120.
- 59- كورغلي مقداد، ترجمة بورنان نسيم، "الخبرة القضائية"، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول 2003، ص. 42-51.
- 60- كوسة فضيل، "الحجز الإداري في المنازعة الضريبية"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة- الجزائر، العدد الثالث، 2011، ص. 421-440.
- 61- ----- "التحقيق الجبائي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة- الجزائر، العدد الثالث، 2013، ص. 153-180.
- 62- كيلالي زهرة، "الاختصاص النوعي في منازعات المرافق العمومية على ضوء القوانين والاجتهاد القضائي"، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف- ميلة، العدد الرابع، ديسمبر 2016، ص. 259-277.
- 63- لبيض ليلي وعلي خوجة خيرة، "النظام القانوني للبطلان في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري 08-09"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد 11، العدد الأول، 2018، ص. 536-554.
- 64- لجلط فواز، "خصائص الدعوى الإدارية ضماناً لمبدأ المشروعية"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة- الجزائر، العدد الثالث، 2013، ص. 181-220.
- 65- لعمارة محامد فاطيمة، "إشكالية ترجمة المصطلحات الضريبية (دراسة تطبيقية)"، مجلة التدوين مخبر الأنساق، البنيات، النماذج والممارسات، جامعة وهران (2)، العدد الثاني عشر، 2019، ص. 290-305.
- 66- لونيس عبد الوهاب، "حماية حقوق وحيات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية"، مجلة القانون، المجتمع والسلطة، مخبر القانون، المجتمع والسلطة، جامعة وهران (2)، العدد الخامس، 2016، ص. 105-118.
- 67- مانع سلمى، "إجراءات المتابعات الضريبية ورقابة القاضي الإداري"، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، العدد الرابع عشر، 2017، ص. 181-194.
- 68- محساس سفيان، "الخبرة القضائية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية (دراسة مقارنة)"، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2014، ص. 30-49.

- 69- محمد جاسم سهام، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة العراق)"، مجلة الاقتصاد الخليجي، مركز الدراسات البصرة والخليج العربي، جامعة البصرة، العدد التاسع عشر، 2011، ص.ص. 229-261.
- 70- محمدي سامية، "تدابير حماية الخبير في الأمر 02-15 المعدل والمتمم لقانون الإجراءات الجزائية" المجلة الدولية للبحوث القانونية والسياسية، مخبر السياسات العامة وتحسين الخدمة العمومية، حمّة لخضر- الوادي، العدد الأول، 2019، ص.ص. 112-131.
- 71- مراس محمد، "الأثر المباشر وغير المباشر للجباية البترولية والجباية العادية على النمو الاقتصادي في الجزائر على المدى القصير والمتوسط والطويل (دراسة قياسية)"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، العدد العاشر، 2012، ص.ص. 147-165.
- 72- مسعودان فتيحة، "الدور الايجابي للقاضي في الخبرة القضائية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة الدراسات القانونية، كلية الحقوق، جامعة يحي فارس - المدية، العدد الثاني، 2017، ص.ص. 476-493.
- 73- مسلم عبد الرحمان، "آليات وأساليب منهجية القاضي الإداري في تقدير مدى مشروعية التصرفات الإدارية"، مجلة الاتحاد، الاتحاد الوطني لمنظمات المحامين الجزائريين، العدد الثالث، أكتوبر 2011، ص.ص. 305 - 313.
- 74- معاشو عمار، "دور القضاء في حماية حقوق الإنسان"، مجلة المحاماة، منظمة المحامين - تيزي وزو العدد الأول، 2004، ص.ص. 44-64.
- 75- نوي نجا، "كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر"، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد السادس عشر، 2017، ص.ص. 317-330.
- 76- هاملي محمد، "التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية"، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، يصدرها مجموعة من الأساتذة متخصصين في العلوم الاقتصادية، دار كنوز الحكمة، الجزائر، العدد الرابع، 2014، ص.ص. 233-251.
- 77- يامة إبراهيم، "الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية"، مجلة القانون والمجتمع، مخبر القانون والمجتمع، جامعة أدرار، العدد الثالث، 2014، ص.ص. 215 - 241.

IV - المداخلات:

- 01- بوصنوبرة خليل، "الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنظم يومي 21 و 22 أفريل 2008، كلية الحقوق و الآداب والعلوم الاجتماعية جامعة 08 ماي 1945- قالمة، ص.ص. 143-157.

02- غريبي فاطمة الزهراء و غريبي يحيى، "تجسيد دور القاضي الإداري في حماية الحقوق والحريات الأساسية"، من أعمال الملتقى الدولي الثامن حول التوجهات الحديثة للقضاء الإداري ودوره في إرساء دولة القانون، المنعقد بكلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، يومي 06 و 07 مارس 2018 ص.ص. 542-557.

03- سلماني منير، "قواعد الإجراءات الإدارية في مواجهة القواعد الإجرائية العادية"، من أعمال الملتقى الدولي الثامن حول التوجهات الحديثة للقضاء الإداري ودوره في إرساء دولة القانون، المنعقد بكلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، يومي 06 و 07 مارس 2018، ص.ص. 520-529.

04- سلام محمد، "الخبرة القضائية في القانون المغربي وضرورة التأهيل والتأطير والتخليق"، عرض مقدم أمام الهيئة العليا للحوار الوطني حول إصلاح منظومة العدالة، المنعقد في المغرب بتاريخ 2012/06/29، ص.ص. 01-22.

05- لعويبي الحسين و حمدي مريم، "خصوصية دور القاضي الإداري في الإثبات"، من أعمال الملتقى الدولي الثامن حول التوجهات الحديثة للقضاء الإداري ودوره في إرساء دولة القانون، المنعقد بكلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، يومي 06 و 07 مارس 2018، ص.ص. 187-207.

V - النصوص القانونية:

أ- النصوص القانونية الجزائرية:

أ-1: الدستور:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438، مؤرخ في 1996/12/07، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، ج.ر.ج.د.ش عدد 76، صادر في 1996/12/08، معدل ومتمم بالقانون رقم 02-03، مؤرخ في 2002/04/10، ج.ر.ج.د.ش عدد 25 صادر في 2002/04/14، والقانون رقم 08-19، مؤرخ في 2008/11/15، ج.ر.ج.د.ش عدد 63، صادر في 2008/11/16، وبالقانون رقم 16-01، مؤرخ في 2016/03/06، ج.ر.ج.د.ش عدد 14، صادر في 2016/03/07.

أ-2: النصوص التشريعية:

01- أمر رقم 66-155، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج.ر.ج.د.ش. عدد 48، صادر في 10 جوان 1966، معدل ومتمم.

02- أمر رقم 66-156، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، ج.ر.ج.د.ش. عدد 48 صادر في 10 جوان 1966، معدل ومتمم.

- 03- أمر رقم 75-58، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، ج. ر. ج. د. ش. عدد 78 صادر في 30 سبتمبر 1975، معدل ومتمم.
- 04- قانون رقم 76-101، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 102، صادر في 22 ديسمبر 1976، معدل ومتمم.
- 05- قانون رقم 76-102، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 103، صادر في 26 ديسمبر 1976، معدل ومتمم.
- 06- قانون رقم 90-36، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 57، صادر في 31 ديسمبر 1990.
- 07- أمر رقم 96-31، مؤرخ في 30 ديسمبر 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج. ر. ج. د. ش. عدد 85، صادر في 31 ديسمبر 1996.
- 08- قانون رقم 01-14، مؤرخ في 19 أوت 2001، يتعلق بتنظيم حركة المرور عبر الطرق وسلامتها وأمنها ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 46، صادر في 19 أوت 2001، معدل ومتمم بموجب الأمر 09-03، مؤرخ في 22 جويلية 2009، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 45، صادر في 23 جويلية 2009.
- 09- قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 79، صادر في 23 ديسمبر 2001.
- 10- قانون رقم 04-11، مؤرخ في 6 سبتمبر 2004، يتضمن القانون الأساسي للقضاء، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 57، صادر في 8 سبتمبر 2004.
- 11- قانون رقم 06-03، مؤرخ في 20 فيفري 2006، يتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 14، صادر في 08 مارس 2006.
- 12- أمر رقم 06-03، مؤرخ في 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 46، مؤرخ في 16 يوليو 2006.
- 13- قانون رقم 06-24، مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 85، صادر في 27 ديسمبر 2006.
- 14- قانون رقم 07-12، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 82، صادر في 31 ديسمبر 2007.
- 15- قانون رقم 08-09، مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 21، صادر في 23 أبريل 2008.
- 16- قانون رقم 09-09، المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 78، صادر في 31 ديسمبر 2010.
- 17- قانون رقم 10-01، مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 42، صادر في 11 جويلية 2010.

- 18- قانون رقم 10-13، مؤرخ في 29 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 80، صادر في 30 ديسمبر 2010.
- 19- قانون رقم 15-18، مؤرخ في 30/12/2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 72، صادر في 31/12/2015.
- 20- قانون رقم 16-14، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 77، صادر في 29 ديسمبر 2016.
- 21- قانون رقم 17-11، مؤرخ في 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 76، صادر في 28 ديسمبر 2017.
- 21- قانون رقم 19-14، مؤرخ في 11 ديسمبر 2019، يتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 81، مؤرخ في 30 ديسمبر 2020.

أ-3: النصوص التنظيمية:

- 01- مرسوم تنفيذي رقم 91-60، مؤرخ في 23 فبراير 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 09، صادر في 1991/02/27.
- 02- مرسوم تنفيذي رقم 92-276، مؤرخ في 06 يوليو 1992، يتضمن مدونة أخلاقيات الطب، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 92، الصادرة في 08 يوليو 1992.
- 03- مرسوم تنفيذي رقم 95-54، مؤرخ في 15 فيفري 1995، يتضمن صلاحيات وزير المالية، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 15، صادر في 19/02/1995، معدل ومتمم.
- 04- مرسوم تنفيذي رقم 95-310، مؤرخ في 10/10/1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 60، صادر في 1995/10/15.
- 05- مرسوم تنفيذي رقم 05-303، مؤرخ في 20 غشت 2005، يتضمن تنظيم المدرسة العليا للقضاء ويحدد كفاءات سيرها وشروط الالتحاق بها ونظام الدراسة فيها وحقوق الطلبة القضاة وواجباتهم، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 58، صادر في 25 غشت 2005.
- 06- مرسوم تنفيذي رقم 06-327، مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 59، صادر في 24 سبتمبر 2006.
- 07- مرسوم تنفيذي رقم 07-364، مؤرخ في 24 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 75، صادر في 02 ديسمبر 2007.
- 08- مرسوم تنفيذي رقم 11-30، المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد شروط وكفاءات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والخبير المعتمد، ج. ر. ج. ج. د. ش. عدد 07، مؤرخ في 02 فبراير 2011.

- 09- مرسوم تنفيذي رقم 10-13، مؤرخ في 2013/01/13، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج.ر.ج.د.ش عدد 03، صادر في 2013/01/16.
- 10- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج. ر. ج. د. ش. عدد 20، صادر في 29 مارس 2009، معدل ومتمم بموجب القرار الوزاري الصادر في 17 أكتوبر 2018، ج.ر.ج.د.ش عدد 14، صادر في 28 فبراير 2019.

ب- النصوص القانونية الأجنبية:

- 01- قانون رقم 25، لسنة 1968، يتضمن إصدار قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية المصري معدل بالقانون رقم 23 لسنة 1993، والقانون رقم 17 لسنة 1999، [متوفر على الموقع] <http://www.e-lawyerassistance.com/LegislationsPDF/Egypt/EvidenceLawInCivilAndCmercialProceedingsAr.pdf> (تمّ الاطلاع عليه بتاريخ 2018/02/14).

- 02- مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية، [متوفر على بوابة التشريع التونسي]: <http://www.legislation.tn>، (تمّ الاطلاع عليه بتاريخ 2017/01/15).

VI - الاجتهاد القضائي

أ- الاجتهاد القضائي للقضاء الجزائري:

أ-1/ قرارات المجلس الأعلى:

- 01- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 34776، الصادر بتاريخ: 1985/03/23، بين (ش.أ- ع.ب) ضد شركة (ل)، (رفض القاضي تعيين خبير يعتبر إساءة في استعمال الحق)، المجلة القضائية، العدد الثاني، 1989، ص. ص. 122-123.
- 02- قرار المجلس الأعلى رقم 34653، الصادر بتاريخ: 1985/11/10، (مهمة الخبير تنحصر في المسائل التقنية)، المجلة القضائية، العدد الرابع 1992، ص. 61.
- 03- قرار المجلس الأعلى، ملف رقم 54003، الصادر بتاريخ: 1987/06/06، (ضرورة إلزام الإدارة بتقديم الوثيقة محل النزاع)، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1990.
- 04- قرار المجلس الأعلى (الغرفة المدنية)، ملف رقم 51.438، الصادر بتاريخ: 1987/10/21، (تعيين خبير هو حكم تمهيدي وليس تحضيرية)، (قرار غير منشور).
- 05- قرار المجلس الأعلى، ملف رقم 49302، الصادر بتاريخ: 1988/04/11، (لا ينبغي على القاضي أن يتجاهل المسائل التقنية التي يتضمنها تقرير الخبرة لأنها تخرج عن تخصصه القانوني)، المجلة القضائية، العدد الثاني، 1992، ص. ص. 40-41.
- 06- قرار المجلس الأعلى، ملف رقم 50558، الصادر بتاريخ: 1988/10/03، (لا يجوز للقاضي تفويض سلطته للخبير)، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1990، ص. ص. 90-94.

- 07- قرار المجلس الأعلى، ملف رقم 48764، الصادر بتاريخ: 1988/12/28، قضية (ه-ع) ضد (ف-ث) المجلة القضائية، العدد الرابع، 1992، ص.ص. 90-93.
- 08- قرار المجلس الأعلى (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 546687، الصادر بتاريخ: 1989/03/25، (عبء الإثبات يقع على الإدارة الضريبية)، المجلة القضائية، العدد 03، 1990، ص. 202.
- 09- المجلس الأعلى، ملف رقم 46225، الصادر بتاريخ: 1989/07/19، (بطلان تقرير الخبرة بسبب عدم أداء اليمين القانونية)، المجلة القضائية، العدد الرابع 1990، ص.ص. 42-44.
- 10- قرار المجلس الأعلى (الغرفة الإدارية)، الصادر بتاريخ: 1989/01/14، بين (ح.م) ضد رئيس دائرة جيجل، (المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية لا تجد عمليا ما يبرر تطبيقها في المجال الإداري)، المجلة القضائية، العدد الرابع، 1990، ص.ص. 189-190.
- أ-2/ قرارات المحكمة العليا:
- 01- قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 64747، الصادر بتاريخ: 1990/02/10، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1991، ص.ص. 184-187.
- 02- قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 62731، الصادر بتاريخ: 1990/02/10، قضية (ر.س) ضد المدير الفرعي للضرائب المباشرة بسطيف، (رفض تعيين خبير يعتبر مخالفة للقانون)، المجلة القضائية، العدد الرابع، 1991، ص.ص. 224-226.
- 03- قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 622552، الصادر بتاريخ: 1990/07/09، (مهام الخبير تنحصر في المسائل التقنية)، (قرار غير منشور).
- 04- قرار المحكمة العليا، (الغرفة المدنية)، ملف رقم 80-621، الصادر بتاريخ: 1991/10/20، (عدم أداء الخبير لليمين القانونية لا يؤدي إلى بطلان التقرير طالما لم يتم المساس بحق الدفاع)، (قرار غير منشور).
- 05- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 79663، الصادر بتاريخ: 1991/09/29، (تعيين خبير يكون بموجب حكم مكتوب)، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1992، ص.ص. 95-97.
- 06- قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 81001، الصادر بتاريخ: 1992/01/29، (يجب على الخبير تدوين هوية كل الأشخاص الذين تم سماعهم)، (قرار غير منشور).
- 07- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 92010، الصادر بتاريخ: 1993/01/03، بين وزارة الدفاع الوطني و (أ-م) ، (يحق لكل خصم رفض الإدلاء بأي تصريح أمام الخبير)، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1994، ص.ص. 184-185.
- 08- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 97774، الصادر بتاريخ: 1993/07/07، (حصر مجال الخبرة في المسائل التقنية)، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 1994، ص.ص. 108-109.

- 09- قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 104152، الصادر بتاريخ: 1994/06/05، قضية وزير الاقتصاد ضد (ب.م)، (عدم تبليغ المكلف بإجراء الرقابة الجبائية)، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1994، ص.ص. 199-201.
- 10- قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 106187، الصادر بتاريخ: 1995/07/23، قضية مديرية الضرائب لولاية بومرداس ضد (م.و)، (عمل الخبير ينبغي أن ينحصر في المسائل التقنية)، نشرة القضاة، العدد 49، 1996، ص.ص. 275-279.
- 11- قرار المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 116550، الصادر بتاريخ: 1997/04/27، (عبء الإثبات يقع على الإدارة الضريبية)، (قرار غير منشور).
- 12- قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 156526، الصادر بتاريخ: 1997-12-17، (اتصال الخبير بالخصومة يزيل السقوط)، (قرار غير منشور).
- 13- قرار المحكمة العليا (الغرفة التجارية)، ملف رقم 164060، الصادر بتاريخ: 1998-03-17، (احتساب آجال السقوط يكون من تاريخ آخر إجراء متخذ)، (قرار غير منشور).
- 14- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 155373، الصادر بتاريخ: 1998/11/18، (عدم الأمر بخبرة مضادة يعتبر إساءة في تطبيق قواعد الإثبات)، المجلة القضائية، العدد الثاني، 1998، ص. 55.
- 15- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 184974، الصادر بتاريخ: 2000/06/12، (ضرورة الأمر بخبرة راجحة)، (قرار غير منشور).
- 16- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 302397، الصادر بتاريخ: 2003/03/11، (يملك القاضي السلطة التقديرية في تحديد مهام الخبير)، المجلة القضائية، العدد الأول، 2003، ص.ص. 289-292.
- 17- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 320730، الصادر بتاريخ: 2003/09/09، قضية (س.س) ضد (س.ف)، (تكريس مبدأ حرية القاضي في الأخذ بنتائج الخبرة أو استبعادها)، المجلة القضائية، العدد الأول، 2003، ص.ص. 298-302.
- 18- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 29003، الصادر بتاريخ: 2005/06/22، (لا ينبغي على القاضي أن يتخلى عن صلاحياته للخبير)، مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2005، ص.ص. 75-78.
- 19- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 337111، الصادر بتاريخ: 2006/07/19، قضية (ع-ط) ومن معه ضد (ب-ع) ومن معه، (احتساب آجال سقوط الخصومة يكون من تاريخ آخر إجراء)، مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2007، ص.ص. 229-232.
- 20- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 474037، الصادر بتاريخ: 2008/01/16، (لا يجوز إعادة الفصل في النقطة القانونية التي فصل فيها الحكم التمهيدي)، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2008، ص.ص. 237-239.

- 21- قرار المحكمة العليا، ملف رقم 47649، الصادر بتاريخ: 2008/09/10، (إلغاء الحكم المبني على خبرة باطله، نشرة القضاة، وزارة العدل العدد 67، 2012، ص.ص. 180-186.
 - 22- قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 586004، الصادر بتاريخ: 2010/06/10، قضية ورثة (م.ج) ضد (م.م)، (الصلح الواقع بين الأطراف أمام الخبير)، مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2011، ص.ص. 123-128.
 - 23- قرار المحكمة العليا (الغرفة العقارية)، ملف رقم 664249، الصادر بتاريخ: 2011/07/14، قضية (ق.ي) ضد (ث.ع)، (القرار التحضيري غير قابل للاستئناف)، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2011، ص.ص. 169-170.
 - 24- قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 806311، الصادر بتاريخ: 2012/06/21، بين (خ-أ) و (خ-ت) ضد (ه-م)، (يجب على القاضي أن يسبب استبعاد نتائج الخبرة)، مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2013، ص.ص. 143 - 149.
 - 25- قرار المحكمة العليا (الغرفة المدنية)، ملف رقم 818189، الصادر بتاريخ: 2012/07/19، (عدم صحة التبليغ الذي تمّ عن طريق البريد)، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2012، ص.ص. 160-163.
 - 26- قرار المحكمة العليا (الغرفة التجارية والبحرية)، ملف رقم 0883124، الصادر بتاريخ: 2014/01/09، (ضرورة إنجاز تقرير واحد رغم تعدد الخبراء)، مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2014، ص.ص. 220-223.
 - 27- قرار المحكمة العليا (الغرفة الاجتماعية)، ملف رقم 0863104، الصادر بتاريخ: 2014/07/03، قضية (ع م) ضد الشركة ذ م م المسماة (ب)، (يجب على القاضي تسبيب رفض انتداب خبير)، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2014، ص.ص. 435-438.
- أ-3/ قرارات مجلس الدولة:**
- 01- قرار مجلس الدولة، (الغرفة الثانية)، ملف رقم 29، الصادر بتاريخ: 1999/02/01، قضية بابو عبد الله ضد ولاية البويرة، (سقوط الخصومة)، (قرار غير منشور).
 - 02- قرار مجلس الدولة، (الغرفة الثانية)، الصادر بتاريخ: 1999-06-14، (القرار التحضيري غير قابل للاستئناف)، (قرار غير منشور).
 - 03- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 154758، الصادر بتاريخ: 1999/06/21، (المصادقة المطلقة على تقرير الخبرة)، (قرار غير منشور).
 - 04- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 158130، الصادر بتاريخ: 1999/07/12، (الإثبات بالشهادة)، (قرار غير منشور).
 - 05- قرار مجلس الدولة (الغرفة الرابعة)، الصادر بتاريخ: 1999/07/26، (الأمر بخبرة رابعة)، (قرار غير منشور).

- 06- قرار مجلس الدولة، (الغرفة الثالثة)، الصادر بتاريخ: 1999/07/29، (الأمر بخبرة مضادة)، (قرار غير منشور).
- 07- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 208013، الصادر بتاريخ: 2000/07/24، (المصادقة على تقرير الخبرة)، (قرار غير منشور).
- 08- قرار مجلس الدولة (الغرفة الرابعة)، الصادر بتاريخ: 2000/10/23، (بطلان تقرير الخبرة بسبب عدم استدعاء أحد الخصوم)، (قرار غير منشور).
- 09- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 163903، الصادر بتاريخ: 2001/02/19، (تقديم طلب رد الخبر يكون قبل إنجاز الخبرة)، (قرار غير منشور).
- 10- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 001763، الصادر بتاريخ: 2001/07/30، (بطلان إجراءات المتابعة ضد المكلف بالضريبة)، (قرار غير منشور).
- 11- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 207171، الصادر بتاريخ: 2001/04/09، (ضرورة رفع شكوى ضريبية قبل اللجوء إلى القضاء)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003، ص. ص. 92-93.
- 12- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 01777، الصادر بتاريخ: 2001/09/24، (المصادقة على نتائج الخبرة)، (قرار غير منشور).
- 13- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 3376، الصادر بتاريخ: 2001/11/12، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص. ص. 191-194.
- 14- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005671، الصادر بتاريخ: 2002/02/17، (ضرورة رفع دعوى في الموضوع متزامنة مع دعوى الاستعجال)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003، ص. ص. 73-74.
- 15- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 003677، الصادر بتاريخ: 2002/02/18، (سلطة القاضي في استعمال وسيلة التحقيق التي يراها مناسبة في مادة الضرائب)، (قرار غير منشور).
- 16- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005543، الصادر بتاريخ: 2002/10/15، (ضرورة رفع دعوى في الموضوع لقبول وقف تسديد الضريبة)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003، ص. ص. 87-88.
- 17- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005722، الصادر بتاريخ: 2002/10/15، (اختلاف نتائج الخبرة مع نتائج المحاسبة التي توصلت إليها الإدارة الضريبية)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003، ص. ص. 102-104.
- 18- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 006325، الصادر بتاريخ: 2003/03/25، بين (ش.ع.ب) ضد مديرية الضرائب لولاية بجاية، (ضرورة التعود على استعمال مصطلح

- الشكوى وليس التظلم في المادة الضريبية)، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث، 2003، ص.ص. 124-126.
- 19- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 7470، الصادر بتاريخ: 2003/03/17، قضية مديرية الضرائب لوهران ضد (ن.ه)، (إلغاء سند التحصيل)، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث، 2003، ص.ص. 127-130.
- 20- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، ملف رقم 008646، الصادر بتاريخ: 2003/05/20، (ضرورة احترام آجال رفع الشكوى)، (قرار غير منشور).
- 21- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 009381 الصادر بتاريخ: 2003/06/06، بين كشكار مولود ضد مديرية الضرائب لولاية قالمة، (يجب على الإدارة الضريبية احترام مختلف إجراءات الرقابة الجبائية)، (قرار غير منشور).
- 22- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 010360، الصادر بتاريخ: 2003/06/17، (بطلان إجراءات الرقابة الجبائية)، (قرار غير منشور).
- 23- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 010956 الصادر بتاريخ: 2003/12/16، قضية (ح-ح) ضد مديرية الضرائب لولاية عنابة، مجلة مجلس الدولة، عدد 05، 2004، ص.ص. 186-188.
- 24- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 06509، الصادر بتاريخ: 2003/12/25، (الشكوى الضريبية إجراء جوهري يتوقف عليه قبول الدعوى الضريبية)، (قرار غير منشور).
- 25- قرار مجلس الدولة (الغرفة الرابعة)، ملف رقم 011327، الصادر بتاريخ: 2004/02/17، (بطلان إجراءات الرقابة الجبائية)، (قرار غير منشور).
- 26- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 011888، الصادر بتاريخ: 2004/06/15، (الواقعة المطلوب إثباتها ليست تقنية بحتة)، مجلة مجلس الدولة، العدد السابع، 2005، ص.ص. 109-110.
- 27- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 12203، الصادر بتاريخ: 2004/07/12، (عدم تبليغ إعادة التقويم يؤدي إلى بطلان الضريبة المفروضة)، (قرار غير منشور).
- 28- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 009719، الصادر بتاريخ: 2004/12/21، (عدم احترام آجال رفع الدعوى يؤدي إلى رفضها شكلاً)، (قرار غير منشور).
- 29- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 13849، الصادر بتاريخ: 2004/12/21، (عدم إخطار المكلف بإعادة تأسيس الضريبة يؤدي إلى إلغائها)، (قرار غير منشور).

- 30- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 024291، الصادر بتاريخ: 2005/03/08، (عدم وقف التنفيذ في المجال الجبائي)، (قرار غير منشور).
- 31- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 019920، صادر بتاريخ: 2005/09/20، (سلطة القاضي في استبعاد تقرير الخبرة)، مجلة مجلس الدولة، العدد السابع، 2005، ص. 102-104.
- 32- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 021975، الصادر بتاريخ: 2005/09/20، (قرار غير منشور).
- 33- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 021651، الصادر بتاريخ: 2005/09/20، (بطلان عملية التحقيق بسبب عدم حضور المكلف بالضريبة)، (قرار غير منشور).
- 34- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 18557، صادر بتاريخ: 2005/10/18، مجلة مجلس الدولة، العدد السابع، 2005، ص. 108.
- 35- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 23580، الصادر بتاريخ: 2006/01/24، (استبعاد نتائج الخبرة)، نشرة القضاة، العدد 65، 2010، ص. 402-405.
- 36- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 023582، الصادر بتاريخ: 2006/01/24، (عدم مشروعية الإنذار الصادر عن مديرية الضرائب)، (قرار غير منشور).
- 37- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، ملف رقم 026088، الصادر بتاريخ: 2006/01/24، (تنازل القاضي عن مهامه لصالح الخبير)، (قرار غير منشور).
- 38- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 25486، الصادر بتاريخ: 2006/03/15، (عبء الإثبات يقع على المكلف بالضريبة)، مجلة مجلس الدولة، العدد الثامن، 2006، ص. 190-192.
- 39- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 027575، الصادر بتاريخ: 2006/04/19، (ضرورة تطابق طلبات المكلف في الشكوى الأصلية مع طلباته القضائية)، (قرار غير منشور).
- 40- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 27742، الصادر بتاريخ: 2006/10/11، قضية (ت.س) ضد (م.ض)، (عدم قبول طلب تعيين خبير لكون الواقعة ليست تقنية)، (قرار غير منشور).
- 41- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، ملف رقم 32694، الصادر بتاريخ: 2007/02/14، بين (ك ر) ضد مديرية الضرائب لولاية سطيف، (الأمر بالخبرة يكون في المسائل التقنية)، (قرار غير منشور).
- 42- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 033289، الصادر بتاريخ: 2007/06/13، (الطعن ضد قرارات اللجان في مجال الضرائب يوجه ضد المكلف بالضريبة وليس ضد اللجنة)، مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، 2009، ص. 72-75.
- 43- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 037555، الصادر بتاريخ: 2008/02/13، قضية (ت.م) ضد (م.د)، (استبعاد نتائج الخبرة)، (قرار غير منشور).

- 44- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 040643، الصادر بتاريخ: 2008/04/23، (استثناء حقوق التسجيل من شرط الشكوى الضريبية)، مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، 2009، ص. ص. 70-71.
- 45- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 042819، الصادر بتاريخ: 2008/06/11، (عبء الإثبات يقع على المكلف بالضريبة)، مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، 2009، ص. 79.
- 46- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 047141، الصادر في 2009/04/15، (عبء الإثبات يقع على الإدارة الضريبية)، (قرار غير منشور).
- 47- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 047633، الصادر بتاريخ 2009/05/27، بين ورثة (غ س)، ضد وزارة المالية ومدير الحفظ العقاري، (القرار التمهيدي غير قابل للاستئناف)، (قرار غير منشور).
- 48- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 075906، الصادر بتاريخ: 2013/04/11، (قرار غير منشور).
- 49- قرار مجلس الدولة (الغرفة الأولى)، ملف رقم 00507، الصادر بتاريخ: 2014/06/05، (ضرورة توفر الصفة في التقاضي)، (قرار غير منشور).
- 50- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 082917، الصادر بتاريخ: 2014/04/10، (ضرورة احترام الخبير لمبدأ الوجاهية)، (قرار غير منشور).
- 51- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 085658، الصادر بتاريخ: 2014/11/13، (يُمنع على الخبير أن يناقش المسائل القانونية)، (قرار غير منشور).
- أ-4/ قرارات المحكمة الإدارية والمجلس القضائي سابقا:
- 01- قرار مجلس قضاء بسكرة (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 04/59، الصادر بتاريخ: 2004/11/07، (الاستجابة لطلب أحد الخصوم المتضمن تعيين خبير)، (قرار غير منشور).
- 02- قرار الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء تلمسان، ملف رقم 05/28، الصادر بتاريخ: 2005/12/03 بين شركة التضامن بريكسي وإخوانه ضد مسؤول الإدارة الجبائية لولاية تلمسان، (ضرورة مسك محاسبة منتظمة)، (قرار غير منشور).
- 03- قرار مجلس قضاء تلمسان (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 05/129، الصادر بتاريخ: 2006/04/01، بين بن عصماني الغوتي ضد مديرية الضرائب لولاية تلمسان، (رفض تقديم الوثيقة المطلوبة بأمر من القاضي يفيد عدم صحة محاسبة المكلف بالضريبة)، (قرار غير منشور).
- 04- قرار مجلس قضاء بجاية (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 09/00559، الصادر بتاريخ: 2010/01/05 (قرار غير منشور).
- 05- حكم المحكمة الإدارية لبجاية، ملف رقم 12/789، (حكم غير منشور).

06- حكم المحكمة الإدارية لـبجاية، ملف رقم 14/432، الصادر بتاريخ: 2014/05/27، (حكم غير منشور).

07- حكم المحكمة الإدارية لـبجاية، ملف رقم 14/261، الصادر بتاريخ: 2015/02/03، (حكم غير منشور).

ب- الاجتهاد القضائي للقضاء الأجنبي:

01- قرار محكمة النقض المصرية، ملف رقم 3687، (قرار غير منشور).

02- قرار محكمة النقض المصرية رقم 28 في 1977/02/09، (قرار غير منشور).

03- قرار المحكمة الإدارية التونسية، ملف رقم 1097، الصادر في 1993/06/07، (عبء الإثبات يقع على المعقب بالأداء)، (قرار غير منشور).

04- قرار محكمة التعقيب (القسم مدني)، عدد 3390، مؤرخ في 2000/12/14، (للقاضي مطلق السلطة التقديرية في الأخذ بنتائج الخبرة)، [متوفر بموقع وزارة العدل التونسية]: <http://jurisprudence.e-justice.tn/cgi-bin/wxis>، (تمّ الاطلاع عليه بتاريخ: 2018/08/10).

05- قرار محكمة التعقيب بالكاف عدد 14679، الصادر في 2004/03/25، (عبء الإثبات على الإدارة الضريبية)، (حكم غير منشور)

06- قرار رقم 76 الصادر عن جهة الاستئناف بقابس بتاريخ 2006/01/24، (قرار غير منشور).

07- قرار محكمة التعقيب الإدارية التونسية، عدد 37051، الصادر في: 2009/04/13، (إمكانية ندب أكثر من خبير واحد)، (قرار غير منشور).

08- قرار إداري، صادر عن المحكمة التعقيب الإدارية، عدد 311075، الصادر بتاريخ: 2011/03/22 (قرار غير منشور).

VII - الوثائق و المراجع الالكترونية

أ- الوثائق:

01- حاجي حياة، "الدفع الشكليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، محاضرة ملقاة في إطار التكوين المستمر للقضاة، وزارة العدل، 2009.

02- ملحق يتضمن قائمة الأسعار المحددة لإنجاز خبرات قضائية في التخصصات المالية والتجارية والمحاسبة، الصادر عن الجمعية الوطنية للخبراء القضائيين في 2005/01/10.

03- تصريح خبير في المحاسبة، حصة عين على القانون والإنسان، بث إذاعي بإذاعة الصومام الجهوية، حصة يوم 2019/03/27.

ب- المراجع الالكترونية:

01- إسماعيل توفيق، التدقيق المالي، [متوفر على الموقع]: <https://tawfeq1.wordpress.com> (تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2018/04/01).

- 02- المدرسة العليا للقضاء، [متوفر على الموقع]: <http://www.esm.dz>. (تم الاطلاع بتاريخ 2017/02/10).
- 03- دليل إجراءات الرقابة الجبائية لسنة 2017، المديرية العامة للضرائب، [متوفر على الموقع]: www.mfdgi.gov.dz. (تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2017/12/22).
- 04- دليل إجراءات الرقابة الجبائية لسنة 2017، المديرية العامة للضرائب، [متوفر على الموقع]: www.mfdgi.gov.dz ، (تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2018/02/02).
- 05- رواج إدريس، الخبرة القضائية من زاوية ضيقة، رئيس المجلس الوطني لخبراء العدل وخبير لدى المحكمة الجنائية الدولية بلاهاي، [متوفر على الموقع]: <https://www.marocdroit.com>، (تم الاطلاع عليه بتاريخ 2018/02/10).
- 06- قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2019، [متوفر على موقع المديرية العامة للضرائب]: www.mfdgi.gov.dz.
- 07- وزارة العدل، [متوفر على الموقع]: www.mjjustice.dz ، (تم الاطلاع عليه بتاريخ 2018/10/25).
- 08- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة"، 2017، [متوفر على الموقع]: www.mfdgi.gov.dz ، (تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2017/05/02).
- 09- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نتائج استطلاع الرأي: "هل تعلمون فيما تستخدم الضرائب التي تدفعونها"، [متوفر على الموقع]: www.mfdgi.gov.dz ، (تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2018/02/02).

ثانيا- قائمة المراجع باللغة الفرنسية

I- Ouvrages:

- 01- AFSCHRIFT Thierry, *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2^{ème} éd., Larcier, Bruxelles, 2004.
- 02- AGNES Franconie, *Comptabilité et responsabilité de l'expert - comptable du comptable agréé et du comptable d'Entreprise (rôle - mission)*, les presses du management, Paris, 1990.
- 03- AYADI Habib, *Droit fiscal (impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés)*, Centre d'études, de recherches et de publications, Tunis, 1996.
- 04- BAYLE Marcel, *Livre de culture juridique générale à l'usage de l'expert judiciaire, Centre de recherches sur L'entreprise, (les organisation et les patrimoine)*, Faculté de droit et des sciences économiques, Université de Limoges, Paris, 2012-2013.
- 05- BELTRAME Pierre, *La fiscalité en France*, 5^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1997.
- 06- BETCH Martine, *Droit fiscal (Théorie et pratique)*, Yuibert éd., Paris, 2008.

- 07- **BOULEZ Jaques**, *Expertise judiciaire (Désignation et mission de l'expert, procédure selon la juridiction)*, 17^{ème} édition, Delmas, Paris, 2016.
- 08 - **CAUJOLLE Michel**, *L'expertise judiciaire*, Sans maison d'édition, Paris, 2009
- 09- **CHABANOL Daniel**, *Répertoire du contentieux administratif (l'expertise)*, Dalloz, Paris, 1983.
- 10- **CHAUVAUD Frédéric** avec collaboration de **DUMOULIN Laurence**, *Experts et expertise judiciaire en France, XIXe et XXe Siècles*, Presses universitaires de Rennes, Paris, 2003.
- 11- **CHOYAKH Faez**, *Le contrôle fiscal*, OPU éd. Tunis, 2013.
- 12- **COLLET Martin**, *Procédures fiscales (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt)*, puf, Paris, 2011.
- 13- **DEBBASCH C**, *Contentieux Administratif*, 2^{ème} éd., Dalloz, Paris, 1978.
- 14- **DEBBASCH Charles et RICCI Jean-Claude**, *Contentieux Administratif*, 7^{ème} éd., Dalloz, Paris, 1999.
- 15- **DE LAUZAINGHEIN Christian, DE LAUZAINGHEIN Marie – STAUBLE Hélène et CABANNES Xavier**, *Droit fiscal*, 15^{ème} éd., Dalloz, Paris, 2016.
- 16- **DELHOMME Maxime**, *La responsabilité pénale de l'expert-comptable*, Joly éd., Paris, 1998.
- 17- **DERUEL François**, *Droit Fiscal*, 11^{ème} éd. Dalloz, Paris, 2000.
- 18- **DIAZ Corinne**, *Le guide des expertises judiciaires*, 2^{ème} éd., Dalloz, Paris, 2014.
- 19- **DISLE Emmanuel et SARAF Jacues**, *Droit fiscal (manuel et application)*, Dunod éd., Paris, 2008-2009.
- 20- **DRIE Jean- Claude**, *Procédures de contrôle fiscal (la vérification de comptabilité)*, 3^{ème} éd., LexisNexis, Paris, 2005.
- 21- **DUPUIS Georges, GUEDON Marie-José et CHRETIEN Patrice**, *Droit administratif*, 10^e éd., Dalloz, Paris, 2007.
- 22- **FAVRD Karine, LOBE Madeleine et JEAN PAUL Markkus**, *L'expert dans tous ses Etats à la recherche d'une déontologie de l'expert*, Dalloz, Paris, 2016.
- 23- **GADHOUM Walid**, *La doctrine administrative fiscale Tunisie*, l'Harmattan, Paris, 2007.
- 24- **GAUDEMET (P.M) et MOLINIER (J)**, *Finances Publiques, T.02*, Dalloz, Paris, 1980.
- 25- **GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe**, *Procédures fiscales*, 5^{ème} éd. Dalloz, Paris, 2009.

- 26- **GUYOMAR Mattia** et **SELLER Bertrand**, *Contentieux administratif*, 2^{ème} éd., Dalloz Paris, 2012.
- 27- **KRAIEM Sami**, *Le juge compétent en matière fiscale en Tunisie*, L'Harmattan, Paris 2007.
- 28- **LAMBERT Thierry**, *Procédures fiscal*, 3^{ème} éd., L'extenso édition, Paris, 2017.
- 29- **LARCHER- LEPROUST Marie Christine**, *L'expertise en évaluation d'entreprise*, Dalloz, Paris, 1995.
- 30- **LEFEBRE Renaud**, *Pratique du contentieux administratif*, AJDA, Dalloz, Paris, Novembre 2011.
- 31- **LOPEZ Christian**, *Droit Pénal Fiscal*, LGDJ, Paris, 2012.
- 32- **MADDOLI RESTOUX Anne- Claire**, *Responsabilité de l'expert- comptable*, 2^{ème} éd., Litec, Paris, 2003.
- 33- **MAITTOT DE LA MOTTE Alexandre**, *Droit Fiscal*, Puf, Paris, 2011.
- 34- **MOUGENOT Dominique**, *Introduction générale à la procédure civile et à l'expertise*, Manuel d'expertise judiciaire comptable, Limal, Bruxelles, 2011.
- 35- **MOUSSA Tony**, *Droit de l'expertise*, 3^{ème} éd., Dalloz, Paris, 2015.
- 36- **OUDOT Melina Douchy**, *Procédure civile*, 6^{ème} éd., L'extenso, Paris, 2014.
- 37- **PASTOREL Jean- Paul**, *L'expertise dans le contentieux administratif (contribution à l'étude comparative de l'expertise en contentieux administratif et en procédure civile)*, L.G.D.J, Paris, 1998.
- 38- **PINCHON François** avec la collaboration du **MILLO François**, *L'expertise judiciaire en Europe (Etudes des systèmes Allemand, Anglais, Espagnol, Français et Italien en matière de procédure civile)*, édition d'organisation, Paris, 2002.
- 39- **RICHER Daniel**, *Les procédures fiscales*, Presse universitaires de France, Paris, 1990.
- 40- **ROUSSEAU Gérard** et **DE FONTBRESSIN Patrick**, *L'expert et l'expertise judiciaire en France (Théorie - Pratique- Formation)*, 2^{ème} éd., Brulant, Bruxelles, 2008.
- 41- **RUELLAN François** et **MARIE Nathalie**, *Droit et pratique de l'expertise judiciaire civile*, 2^{ème} éd., LexisNexis, Paris, 2015.
- 42- **SERLOTEN Patrick**, *Introduction au droit fiscal*, 2^{ème} éd. Dalloz, Paris, 2000.
- 43- **TROTABAS Louis** et **COTTERET Jean Marie**, *Droit Fiscal*, 8^{ème} éd., Dalloz, Paris, 1997.
- 44- **VOULET Jacques**, *La pratique des expertises judiciaires (ce qu'il vous faut savoir)*, collection française, 6^{ème} éd., Dalloz, Paris, 1976.

45- **YAICH Abderraouf**, *Normes d'expertise comptable judiciaire*, Les nouvelles presses, Paris, 1993.

II- Thèses et Mémoires :

A- Thèses :

01- **AUDY Johanna**, La professionnalisation du juge, Thèse de Doctorat en Sciences Juridiques, Spécialité Droit Prive et sciences criminelles, Ecole doctorale, Université de Toulon, 2016.

02- **BENMAHMED Sara**, La preuve en droit fiscal, Thèse de Doctorat en Sciences, Option droit des affaires, Faculté de droit, Université des frères Mentouri- Constantine, 2017/ 2018.

03- **BOUVIER Michel**, L'expertise médicale dans le droit de la sécurité sociale, Thèse de Doctorat en Droit, Ecole Doctorale de Droit, Université de Bordeaux IV, 2013.

04- **EL YOUSOUFI ALAOUI Mohamed Amine**, La sécurité fiscale du contribuable au Marco, Thèse de Doctorat en Droit Prive, Faculté des Sciences Juridiques et Social Agdal Rebat, Université Mohamed V de Rebat, 2017.

05- **HALOUI Khalil**, Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit Marocain, Thèse de Doctorat en Droit Prive, L'école Doctorale Sciences Juridiques, Université de Grenoble, 2011.

06- **LELLIG Wendy**, L'office du juge administratif de la légalité, Thèse de Doctorat en Droit Public, L'école Doctorale Droit et Science Politique, Université de Montpellier, 2015.

07- **MBOULI Augustine née MPESSA BEWEKEDI**, Le dualisme juridictionnel en matière fiscale, Thèse de Doctorat en finances publiques et fiscalité, L'école Doctorale Droit, Université Jean Moulin- Lyon 03, 2009.

08- **MONGO André**, L'expertise et les autres mesures d'instruction en contentieux administratif, Thèse de Doctorat en Droit Public, UFR de Droit, d'économie et des sciences société, Université de Tours, 2000.

09- **OYTANA Yves**, Analysé économiques de l'expertise judiciaire, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques, UFR. Des sciences économiques, politiques et de gestion, Université de Franche- Comté, 2013.

10- **STRICKLER Yves**, Le juge des référés, juge provisoire, Thèse de Doctorat en Droit, Faculté de Droit, De Sciences Politiques et de Gestion, Université Robert Schuman de Strasbourg, 1993.

- 11- **TURRIN Marion**, La légitimité répression de la fraude fiscale, Thèse de Doctorat en Droit, L'école Doctorale Droit et Science Politique, Université de Paul Cezanne Aix- Marseille (03), 2011.
- 12- **VRIGNAUD Muriel**, Les modes non juridictionnels de règlement des litiges administratifs, Thèse de Doctorat en Droit Public, L'école Doctorale, Université de Nantes, 2016.
- 13- **WOUAKO Dieunedort**, Le temps et recouvrement de l'impôt, Thèse de Doctorat en Droit Public, L'école Doctorale Georges Vedel, droit public interne, science administrative et science politique, Université Panthéon-Assas, 2012.

B- Mémoires:

- 01- **BESBES Slim**, L'expertise dans le contentieux fiscal soumis au tribunal administratif (cas du T.A de Toulouse : 1986- 1988, DEA en droit public, Université des sciences sociale de Toulouse, 1988- 1989.
- 02- **CHERKAoui Sabah**, Le contentieux fiscal au Maroc : Voies de recours et rôle de l'expert comptable, Mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, Maroc, 2006.
- 03- **KAMOUN Fériel**, La preuve en droit fiscal, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit des affaires, Faculté de droit de SFAX, Université de SFAX pour le sud, 2001-2002.
- 04- **LAHLOU Nada**, L'expert comptable devant le rejet de la preuve comptable et le pouvoir de l'appréciation de l'administration fiscale, Mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert- comptable, Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprise, Cycle d'expertise comptable, Maroc, 2007.

III- Articles:

- 01- **AINOUCHE Mohand Cherif**, « la fiscalité internationale et l'intégration des entreprises Algériennes dans une économie mondialisée », *Revue des sciences économiques et de gestion*, Université Farhat Abbas - Sétif, n° 01, 2002, P.P. 01-17.
- 02- **ALFONSI Jean**, « le contentieux de la vérification de comptabilité - expérience Française », *Revue du conseil d'Etat*, Numéro spécial (le contentieux fiscal), 2007, P.P. 07- 18.

- 03- ANGOTTI Agnès et MARTINET Florence**, « conseil d'Etat et cours de cassation, juges de l'impôt : étude comparative », Deuxième volet, (la procédure fiscale, ou la théorie des jeux), *Revue de Droit Fiscal*, Paris, n° 39, 2013, P.P. 01-10.
- 04- ARNAULT (S) et KRIEF (P)**, « le cout des expertises », Ministère de la justice (SDED), France, Avril 2013, P.P. 01-51.
- 05- BACCOUCHE Néji**, « la charge de la preuve en droit pénal fiscal Tunisien », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 06, 2006, P.P. 07- 19.
- 06- -----**, « le contentieux fiscal aujourd'hui », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 07, 2007, P.P. 09- 24.
- 07- BELTRAME Pierre**, « rapport de synthèse », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 07, 2007, P.P. 493- 501.
- 08- BEYNEL Jean**, « expertise et procédure », *Journal des Notaires et des Avocats*, Paris, 1989.
- 09- BOURS Jean-Pierre**, « l'expertise en matière fiscale : expertise ou arbitrage ? », in l'expertise, presses de l'université Saint- Louis, Bruxelles, 1994, p.p. 63- 81.
- 10- BOUSNOBRA Ali**, « l'efficience de l'administration fiscale dans le recouvrement de l'impôt », *Revue El-Tawassol: sciences humaines et sociales*, Université Bordj Badji Mokhtar- Annaba, n° 32, 2012, P. P.07-23.
- 11- CHAMOZZI François, GRELON Ander et MOUNIER Lise**, « les ingénieurs experts judiciaires (rapport final) », Recherche réalisée avec le soutien du GIP (mission de recherche droit et justice), Université de Caen, 2003, P.P. 01-106.
- 12- CONTIS Nicolas et GAYRARD Julie**, « invoquer la nullité d'un rapport d'expertise judiciaire », Semaine Juridique (la semaine du praticien en questions), édition Générale, n° 05, 2016, P. P. 250-251.
- 13- DENIDENI Yahia**, « l'apport fiscal de la loi de finances de 2006 », *Revue Critique de droit et sciences politiques*, Faculté de droit, Université Mouloud Mammeri- Tizi Ouzou, n° 02, 2007, P.P. 05- 21.
- 14- -----**, « le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien », *Revue Algérienne des Sciences Juridiques, Politiques et Economiques*, Université Benyoucef Benkhedda d'Alger, n° 03, 2010, P.P. 05-19.

- 15- -----, « la demande du sursis légal du paiement en référé fiscal », *Revue Algérienne des Sciences Juridiques, Politiques et Economiques*, Université Benyoucef Benkhedda d'Alger, n° 03, 2011, P. P. 143- 156.
- 16- **DUMOULIN Laurence**, « l'expertise judiciaire dans la construction du jugement : de la ressource à la contrainte », *Revue de droit et société*, Lextenso éd., n° 44-45, 2000, P.P. 199-223.
- 17- **FETTWEIS Albert**, « à propos du caractère contradictoire de l'expertise pénale » in l'expertise, presses de l'université Saint- Louis, Bruxelles, 1994, P.P. 83- 104.
- 18- **FRISON-ROCHE Marie- Anne**, « la procédure de l'expertise », *Revue experts*, n° 24, paris, 1994, P.P. 87-103.
- 19- **GADHOUM Walid**, « la vérification de la comptabilité en Tunisie », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 09, 2008, P.P. 71- 98.
- 20- **GARAVOGLIA Mario**, « le juge fiscal en Italie », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 09, 2008, P.P. 141-148.
- 21- **GHANEMI A**, « le contentieux fiscal en Algérie », *Revue du conseil d'Etat*, Numéro spécial, (le contentieux fiscal), 2007, P.P. 37-53.
- 22- **GILBERTE Closset- Marchal**, « considérations générale sur l'expertise » in l'expertise, presses de l'université Saint- Louis, Bruxelles, 1994, P.P. 09- 23.
- 23- **GRARDEL Gilles**, « Les principes directeurs du procès et l'expertise de justice », *Revue experts*, n° 101, Avril 2012, paris, P.P. 1-16.
- 24- **JEOME Michel**, « le contrôle de l'action de l'administration fiscal par le juge administratif : entre nécessité de l'impôt et garanties du contribuable », Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, Croatie, P.P.57-66, [En ligne]: <https://www.fichier-pdf.fr/2014/11/05/cs-fiscalite-comptabilite-2014-1/cs-fiscalite-comptabilite-2014.pdf>, (consulté le 14/12/2015).
- 25- **KAMMOUN Salim**, « la nature juridique du contentieux fiscal », *Association Tunisienne de droit fiscal*, 3 et 4 janvier 2002, Sfax, P.P. 01- 19, [En ligne]: www.profiscal.com , (consulté le 10/01/2014).
- 26- **KRAIEM Sami**, « le ministère d'avocat dans le contentieux fiscal », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 06, 2006, P.P. 33- 58.
- 27- **LAMBRECHT Patrick**, « le contentieux fiscal en Belgique », *Revue du conseil d'Etat*, Numéro spécial (le contentieux fiscal), 2007, P.P. 21- 36.

- 28- **LECLERC Olivier**, « l'indépendance de l'expert », paru in : K.Favro (coord), l'expertise : enjeux et pratique, éd. Lavoisier, paris, 2009, P.P. 167- 180.
- 29- **MAALEJ MAHDI Nada**, «l'administration fiscale Française face au contribuable : Quelle évolution ? », *Revue Fiscale*, Faculté de droit de Stax, n° 06, 2006, P. P. 115- 145.
- 30- **MHAMDI Amel**, « chronique de la jurisprudence fiscale tunisienne (cour d'appel) », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 09, 2008, P.P. 267- 296.
- 31- **MOHAMMED Karim Noureddine**, « le recours administratif préalable rempart ou garant des droits des administrés, *Revue droit de l'hommes et libertés publiques*, Faculté de Droit et Science Politique, Université Abdelhamid Ibn Badis- Mostaganem, n° 02, 2018, P. P. 01- 24.
- 32- **MOUGENOT Dominique**, « durée des expertises et contrôle du juge », *Journal des tribunaux*, Larcier, 1996, P.P. 361- 364.
- 33- -----, « point de la jurisprudence relative aux mesures d'instruction », Commission Université- Palais, Faculté de droit, Université de Liège, n°43, 2000, P.P. 207- 256.
- 34- -----, « la réforme de l'expertise judiciaire », *Revue Générale des Assurances et des Responsabilité*, n° 06, 2007, P.P.14281/1-9.
- 35- -----, «statut et fonction de l'expert », *Journal des tribunaux*, n°03, Larcier, 2007, P.P. 05- 20.
- 36- -----, « le droit à la preuve», *Revue de droit judiciaire et de la preuve*, Faculté de droit, Université de Namur, n° 02, 2015, P.P. 64-67.
- 37- -----, « la procédure d'expertise judiciaire en matière civile : Bilan de neuf années d'application de la loi 2007 », *Collection du Jeune barreau de Numur*, Limal, Bruxelles, 2016, P.P. 65- 102.
- 38- -----, « l'expertise judiciaire », *Manuel de l'expertise judiciaire*, Anthemis, Bruxelles, 2016, P.P. 39- 88.
- 39- -----, « déroulement de la procédure civile et place de l'expertise dans le procès », *Manuel de l'expertise judiciaire*, Anthemis, Bruxelles, 2016, P.P. 09- 16.
- 40- -----, « le registre experts nouveau est- il arrivé ?», *Revue Belge du dommage corporel et de médecine légale*, Anthemis, Bruxelles, n° 03, 2017, P.P. 131- 133.
- 41- **MOUGENOT Dominique** et **MIGNOLET Olivier**, « l'expertise est-elle un mode alternatif de règlement des conflits ? », *Revue pratique d'immobilier*, Larcier, Bruxelles, n° 01, 2014, P.P. 162- 177.

42- **NAMOUN Mohamed Azzedine, AGGOUNE Salim et BOUCHELAREM Samia**, « réforme de la profession comptable libérale en Algérie : une analyse rétrospective », *Revue des recherches en sciences financières et comptables*, Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion, Université de M'sila, n° 02, 2018, P.P. 145- 160.

43- **YELLES CHAOUACHE Bachir**, « la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 07, 2007, P.P. 191-202.

44- -----, « le juge fiscal en Algérie », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, n° 09, 2008, P.P.109- 120.

IV- Colloques :

01- **ANGENAULT Marcel**, « la composition collège expertal en matière financière », Actes du colloque sur l'expertise devant le juge administratif : mission, rôle et responsabilité, Organisé le 12 décembre 2001, par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de Paris, Faculté de Droit, Université de Paris, P."P. 93-95.

02- -----, « rapport introductif », Actes du colloque sur la spécificité de l'expertise administratif au regard de l'expertise civile), Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, le 07/01/2004, P.P. 28-33.

03- **AYRAULT Ludovic**, « l'autonomie de la procédure fiscale contentieuse », Actes du colloque international sur la justice fiscale : Regards croisés sur le contentieux fiscal), Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, le 15, 16 et 17 Novembre 2007, P.P.190- 200.

04- **BELLOUL Khaled**, « déontologie § éthique », 4^{ème} congrès de l'ordre national des experts comptables, Organisé à Alger le 10 et 11 décembre 2016.

05- **BINOCHE Emmanul**, « conditions de désignation et missions », Actes du colloque sur la spécificités de l'expertise administratif au regard de l'expertise civile, Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, le 07/01/2004, P.P. 34-39.

06- **CHARRIER Emmanuel**, « l'expert-comptable judiciaire : un pair de la cour », in (L'entreprise, le chiffre et le droit), Bordeaux, 2005, P.P. 133- 155.

07- **DUMOULIN Laurence**, « l'expert technicien, témoin ou acteur de justice ? », Journées européennes du droit consacrées au thème (Juger en Europe), Organisé à paris le 20 novembre 2009, P.P. 01-19.

08- **GARDON Didier**, « indépendance et autorité de l'expert », Actes du colloque sur l'expertise civile et procès équitable en Europe, Organisé par l'Institut Européen de l'Expertise

et de l'Expert, l'Association Française des Docteurs en Droit et le Cercle France-Amériques à Paris, le 15 décembre 2009, P.P. 29-43.

09- GOURDOU Jean, « les expertises administratives spécifiques », Actes du colloque experts, Organisé à l'université Saint-Jean-de Luz, le 05/07/2013, P.P. 01-15.

10- JACOB Jean – François, « le statut de l'expert de justice », Acte de colloque sur la déontologie et responsabilité de l'expert de justice, Organisé le 13 avril 2012 par la compagnie des experts près la cour d'appel de Reims, P.P. 12- 20.

11- KALPAC Jacques, « les spécificités de l'évaluation dans un cadre judiciaire », Journée d'étude sur l'expert-comptable judiciaire et la notion de valeur, Organisé le 30/09 2005, par le congrès national des experts- comptables du cours d'appel d'Aix en Provence, France.

12- LAMARIE Gérard, « Aspect philosophique de l'expertise », Actes du 5^{ème} colloque sur la déontologie et responsabilité de l'expert de justice, Organisé, par la compagnie des experts près de la cour d'appel de Reims, le 13 avril 2012, P.P. 25-27.

13- MARGANNE Hugues, « la désignation de l'expert devant les juridictions de l'ordre judiciaire et devant les juridictions de l'ordre administratif », Actes du colloque sur la spécificité de l'expertise administratif au regard de l'expertise civile, Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, le 07/01/2004, p.p. 80- 86.

14- MARTIN Yves, « expertise judiciaires dans le cadre de réfères préventifs ordonner par les tribunaux administratifs », Actes du colloque sur l'expertise devant le juge administratif : mission, rôle et responsabilité, Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de Paris, Faculté de Droit, Université de Paris, le 12 décembre 2001, P.P. 65- 69.

15- MATET Patrick, «1^{ère} table ronde ; indépendance et autorité de l'expert », Actes du colloque sur l'expertise civile et procès équitable en Europe », Organisé par l'institut Européen de l'expertise et de l'expert, Association Française des docteurs en droit et le cercle France-Amériques à Paris, le 15/12/2009, P. 40.

16- -----, « l'impartialité de l'expert », Actes du colloque sur l'expertise civile et procès équitable en Europe », Organisé par l'institut Européen de l'expertise et de l'expert, Association Française des docteurs en droit et le cercle France- Amériques à Paris, le 15/12/2009, P.P. 08- 14.

17- MEKKI Mustapha, « preuve et vérité », Journées internationales d'Amsterdam, Belgique, 2013, P.P. 01- 27, [En ligne] : www.mekki.fr, (consulté le 15/10/2016).

18- PETIT Marc- Olivier, « la conciliation dans l'expertise », Actes du 7^{ème} colloque sur la conciliation : le grand retour), Organisé par le conseil national des compagnies d'experts de justice et le conseil national des barreaux, le 10/03/2017, P.P. 27- 31.

19-RUMEAU Michel, « l'expertise en matière judiciaire », 10^{ème} congrès Français d'acoustique, Lyon, Du 12 au 16 Avril 2010, P.P. 01- 07.

20-THOMAS José, « expertise en matière administrative et en matière judiciaire différences », Actes du Colloque sur la spécificité de l'expertise administratif au regard de l'expertise civile), Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, le 07/01/2004, P.P. 92- 99.

21- VALLET Bernard, « la déontologie de l'expert judiciaire », Actes du 5^{ème} Colloque sur la déontologie et responsabilité de l'expert de justice, Organisé par la compagnie des experts près la cour d'appel de Reims, le 13 avril 2012, P.P. 02.05.

22- VAYRE Pierre, « comparaison de la désignation d'expert et de la définition de la mission d'expertise pour recours en responsabilité à l'occasion des actes médico-chirurgicaux selon la juridiction administrative et civile », Actes du colloque sur la spécificité de l'expertise administratif au regard de l'expertise civile), Organisé par la compagnie des experts près la cour administrative d'appel de paris, le 07/01/2004, P.P. 63- 96.

23- VINCENT Vigneau, « conditions de mise en œuvre des mesures d'instruction en matière civile », Actes du colloque de l'association française de droit de l'informatique et de la télématique, Paris, le 26 octobre 2012, P.P. 01-27.

V- Textes juridiques français :

A- Textes législatifs:

01- Loi N° 2004-130 du 11 février 2004 réformant le statut de certaines professions judiciaires ou juridiques, des experts judiciaires, des conseils et propriété industrielle et des experts en ventes au x enchères publique, JORF du 11 février 2004, [En ligne]: www.legifrance.gouv.fr (consulté le 10/10/2016).

02- Code de Procédure Civile français, Edition 2018, [En ligne]: www.legifrance.gouv.fr, (consulté le 03/03/2018).

03- code de la justice administrative Français, [En ligne]: www.legifrance.gouv.fr, (consulté le 03/03/2018).

B- Textes réglementaires :

- Décret n° 2004-1463 du 23 décembre 2004 relatif aux experts judiciaires, modifié par le décret n° 2012-1451, du 24 décembre 2012.

VI - Jurisprudences Français:

- 01- Cass. 1^{er}. Civ. 07 mars 2000. n° 97.21.222, (**non publié**).
- 02 - Cass. 2^{ème} civ., 23 octobre 2003. et CE., 4 mai 19. (**non publié**).
- 03- Cass. 2^e civ, 13 oct 2005, n 04-10.8 34, (**non publié**).
- 04 - Cass. 1^{re} civ., 1^{er} févr. 2012, n° 10-18.853: Juris Data n° 2012-001292 ; JCP G 2012, act. 160, obs. G.Deharo.
- 05- Cass. 1^{er}. Civ. 11 févr. 2012, n° 02- 19.025, (**non publié**).
- 06- C.E. 26 Févr. 1971. Req. n° 77459, (**non publié**).
- 07- C.E. 14 novembre 1974, req. 11040808. Bouthere, RJF. n° 1, 1985, P. 80.
- 08- C.E. 06 février 2008, n° 304752, Société anonyme d'exploitation de l'hebdomadaire le Point, RAJF.org.
- 09- Arrêt Montrovanelli c/ France du 17 février 1997, (**non publié**).
- 10- Tribunal d'instance de Tours 1^{er} déc. 2006, (**non publié**).

IV- Références internet:

A- Articles:

- 01- **BATUT A-M.**, « les mesures d'instruction in futurum », [En ligne]: www.persee.fr (consulté le 11/01/2016).
- 02- **CHABCHOUB Toufik**, «le contentieux du recouvrement des créances fiscales», P.P. 252-274, [En ligne]: http://bibliotheque.pssfp.net/livres/LE_CONTENTIEUX_DU_RECOUVREMENT_DES_CREANCES_FISCALES.pdf, (consulté le 16/08/2017).
- 03- **DUPONCHELLE Bruno**, « la conduite de l'expertise de justice administrative la posture de l'expert », p.p. 01-03, [En ligne]: www.expertcomptablejudiciaire.org/.../ART_33054_conduite_exp_adm_2011.pdf, (consulté le 11/09/2017).
- 04- -----, « la reforme de l'expertise devant les juridictions administratives », p.p. 01-07. [En ligne]: www.cncej.org/documents/uploads/131_reforme_expertise_administrative_V4.doc, (consulté le 11/01/2017).

05- **LEGER M.**, «la preuve devant le juge administratif français», [En ligne]: <http://www.aca-europe.eu/colloquia/1972/france-1.pdf>, p.p. 28-45, (consulté le 14/01/2016).

06- **SADDOUGUI Mohamed**, « règle procédurale du contentieux de recouvrement au Maroc », [En ligne]: <https://www.etudier.com/sujets/contentieux-de-recouvrement-au-maroc/0>, (consulté le 22/06/2017).

07- **SBIHI Mohamed**, « le contentieux fiscal au Maroc (évaluation d'une expérience) », "P.P. 121-139, [En ligne]: <http://www.fdsf.rnu.tn/useruploads/files/sbihi.pdf>, (consulté le 02/02/2017).

08- **TEDESCHI Paul**, « l'expertise en matière d'impôts directs devant le juge administratif », P.P. 163-196, [En ligne]: <https://www.u-picardie.fr/curapp-revues/root/7/tedeschi.pdf>, (consulté le 10/02/2017).

B- Guides & Instructions:

01- Guide de l'expert devant des tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel 2010, (mise en application pratique des missions confiées par les juridiction administratives) conseil national des compagnies d'experts de justice, mise à jours du 02 avril 2011, paris, [En ligne]: <https://experts-institute.eu/wp-content/uploads/2018/03/2011-07-22-10-07-06-guide-trib-administratifs.pdf>, (consulté le 22/03/2017).

02- Ministère des Finances, DGI, « instruction sur les procédures contentieuses », 2000, p. 79, [En ligne]: www.mfdgi.gov.dz, (consulté le 11/09/2017).

03- Ministère de la justice Française, « rapport de la commission de réflexion sur l'expertise », Mars 2011, [En ligne]: http://www.justice.gouv.fr/art_pix/rapp_com_reflexion_expertise.pdf, Consulté le 10/03/2017.

04- Ministère des Finances, DGI, « instruction sur les procédures contentieuses », 2016, p. 02, [En ligne]: www.mfdgi.gov.dz, (consulté le 05/05/2017).

05 - Ministère des Finances, DGI, Lettre d'information bimestrielle de la Direction Générale des impôts, « la gestion du contentieux fiscal », n° 25, 2006, [En ligne]: www.mfdgi.gov.dz, (consulté le 05/05/2017).

06 - Ministère des Finances, DGI, « les procédures du contentieux fiscal », 2016, p. 04, [En ligne]: https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Contentieux-fiscal-2017-fr.pdf, (consulté le 01/06/2016).

07- Ministère des Finances, DGI, « le système fiscal algérien », 2019, [En ligne]: www.mfdgi.gov.dz, (consulté le 05/02/2019).

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان:
01	مقدمة
12	الباب الأول الخبرة القضائية: آلية قانونية خاصة للتحقيق تتماشى و خصوصية المنازعة الضريبية
14	الفصل الأول تعامل القاضي الإداري مع خصوصية للنزاع الضريبي
17	المبحث الأول مظاهر الطابع التقني والخاص للنزاع الضريبي
19	المطلب الأول: تميّز النزاع الضريبي من حيث موضوعه
20	الفرع الأول: منازعات الوعاء الضريبي
20	أولاً: ربط الضريبية
21	أ- التّقدير المباشر
21	ب- التّقدير غير المباشر
22	ثانياً: أهم أسباب ظهور منازعات الوعاء الضريبي
23	أ- طبيعة النظام الجبائي الجزائي
24	ب- الامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب في مراقبة تصريحات المكلف
25	ج- استعمال المكلف بعض الأساليب للتهرب عن الخضوع للضريبة
27	د- بعض النزاعات المتعلقة بطلب الاستفادة من حقّ ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي
27	الفرع الثاني: منازعات الوعاء الضريبي
28	أولاً: المقصود بإجراء التّحصيل الضريبي
30	ثانياً: تعدّد منازعات التّحصيل
31	أ- الاعتراض على المتابعات
33	ب- طلب إرجاء الدفع
34	ج- طلب إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات

36	د- طلب رفع اليد على إجراءات غلق المحل المهني وبيعه
42	المطلب الثاني: تميز النزاع الضريبي من حيث أطرافه
43	الفرع الأول: علاقة الإدارة الضريبية بالنزاع الضريبي
44	أولاً: التنظيم الهيكلي
44	أ- المديريات المركزية
45	ب- المصالح الخارجية
50	ثانياً: الهيئات المختصة بتلقي الشكاوى والفصل فيها
50	أ- المدير الولائي للضرائب
51	ب- رئيس مركز الضرائب
52	ج- رئيس المركز الجواني للضرائب
52	د- الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى
54	الفرع الثاني: المكلف بالضريبة (طرف يحوز مركز المدعي في أغلب القضايا الضريبية)
54	أولاً: الأشخاص الخاضعين للضريبة
55	ثانياً: الضرائب التي يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها
56	أ- الضرائب المباشرة
57	ب- الضرائب غير المباشرة
60	المبحث الثاني خصوصية المراحل الإجرائية لتسوية النزاع الضريبي
61	المطلب الأول: تميز إجراءات المرحلة الإدارية لتسوية النزاع الضريبي
62	الفرع الأول: الشكاوى الضريبية: إجراء إلزامي قبل أية دعوى قضائية
62	أولاً: معنى التظلم والشكاوى في مادة الضرائب
64	ثانياً: شكل الشكاوى ومحتواها
67	ثالثاً: الفصل في الشكاوى
67	أ- الجهة المختصة بالفصل في الشكاوى

68	ب- تبليغ نتائج الشكوى
69	ج- دور الشكوى في إنهاء النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية
73	الفرع الثاني: الطعن أمام اللجان الضريبية: إجراء اختياري وغير فعال
73	أولاً: اللجان المختصة بنظر الطعون الضريبية
73	أ- اللجنة الولائية للطعن
74	ب- اللجنة الجهوية للطعن
75	ج- اللجنة المركزية للطعن
76	ثانياً: مظاهر عدم فعالية الطعن أمام اللجان الضريبية
72	المطلب الثاني: تطبيق مبدأ الخاص يقيد العام في المجال الإجرائي أمام القضاء الإداري
80	الفرع الأول: تحديد الاختصاص القضائي في مادة الضرائب
81	أولاً: الاختصاص النوعي
86	ثانياً: الاختصاص الإقليمي
87	الفرع الثاني: شروط شكلية ضرورية لقبول الدعوى الضريبية
87	أولاً: الشروط المتعلقة برفع الدعوى الضريبية وبيانات العريضة الافتتاحية
88	أ- الشروط المتعلقة برفع الدعوى الضريبية
90	ب- الشروط المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى
94	ثانياً: شرط الميعاد
98	الفصل الثاني الخبرة القضائية وسيلة تحقيق لا بديل لها في مادة الضرائب
99	المبحث الأول نطاق الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية
101	المطلب الأول: الخبرة القضائية إجراء تقني في قالب قانوني
101	الفرع الأول: معنى الخبرة القضائية وطبيعتها
101	أولاً: معنى الخبرة القضائية

106	ثانيا: الطبيعة التقنية والحسابية للخبرة القضائية في مادة الضرائب
108	الفرع الثاني: مكانة الخبرة القضائية ضمن مختلف وسائل التحقيق
109	أولا: تمييز الخبرة القضائية عن بعض وسائل التحقيق العامة
110	أ- تمييز الخبرة القضائية عن المعاينة والشهادة
116	ب- الخبرة القضائية والخبرة الوقائية
119	ثانيا: تمييز الخبرة القضائية عن إجراءات التحقيق الخاصة في مادة الضرائب
121	أ- معنى مراجعة التحقيق
123	ب- أوجه التشابه والاختلاف بين الإجراءين
125	المطلب الثاني: الاختصاص الأصيل لخبير المحاسبة في مادة الضرائب
126	الفرع الأول: اكتساب صفة الخبير في المحاسبة
127	أولا: كيفية اعتماد الخبير المحاسب
129	أ- تقديم طلب الاعتماد
129	ب- الرد على الطلب بالقبول أو الرفض
131	ثانيا: حالات التنافي مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب
131	أ- ممارسة نشاط تجاري
131	ب- التمثيل في مختلف العهد
131	ج- الجمع بين المهن في تخصص المحاسبة
132	د- طلب الخدمة من الزبون
134	الفرع الثاني: الخبير في المحاسبة مساعد عرضي لمرفق القضاء
134	أولا: شروط التسجيل لاكتساب صفة الخبير القضائي
134	أ- بالنسبة للشخص الطبيعي
136	ب- بالنسبة للشخص المعنوي
138	ثانيا- حقوق وواجبات الخبير المسجل في قائمة الخبراء

138	أ- الحقوق
140	ب- الواجبات
146	المبحث الثاني الخبرة القضائية إجراء يطغى على عملية التّحقيق القضائي في مادة الضّرائب
147	المطلب الأول: مبررات اللجوء للخبرة القضائية لتسوية النزاع الضريبي
148	الفرع الأول: تميّز وصعوبة عملية الإثبات أمام القضاء الإداري بصفة عامة
148	لا: سلطات القاضي الإداري في مجال الإثبات الضريبي
149	- مدى إمكانية تطبيق قاعدة البينة على من ادّعى في الخصومة الإدارية
151	- مدى إمكانية تدخّل القاضي الإداري لتوزيع عبء الإثبات
154	ج- اختلاف موقف القضاء الجزائي في مجال تحمّل عبء الإثبات في المجال ي
158	ثانياً: التكوين المحتشم للقاضي الإداري في مادة الضّرائب
159	أ- تأثير التكوين القانوني للقاضي على طبيعة الأحكام التي يصدرها
160	ب- عدم تكوين قضاة مختصين في المجال الإداري والضريبي
162	الفرع الثاني: مدى اعتراف المشرع بخصوصية الخبرة القضائية في مادة الضرائب
163	أولاً: عدم خروج المشرّع عن الإجراءات العامة للخبرة القضائية
164	أ- تأكيد المشرّع الجزائي بالطابع الجوازي للخبرة في مادة الضّرائب
165	ب- الإحالة إلى الإجراءات العامة فيما يخص بعض تفاصيل تنفيذ المأمورية
166	ثانياً: بعض الجزئيات التي تفيد خصوصيّة إجراء الخبرة في مادة الضّرائب
166	أ- إمكانية إجراء خبرة ثلاثية
170	ب- منح امتياز للإدارة الضريبية على حساب المكلف بالضريبة (المحضر الضريبي)
172	المطلب الثاني: سلطات القاضي الإداري لمواجهة الطابع التقني للمنازعة الضريبية

172	الفرع الأول: مظاهر تدخل القاضي الإداري لتوجيه عملية التحقيق
173	أولاً: سلطة القاضي الإداري في الأمر بالإجراء التحقيقي الضروري
176	ثانياً: عدم التزام القاضي بطلبات أطراف الدعوى
177	الفرع الثاني: سلطة القاضي الإداري في انتداب خبير قبل فصله في الدعوى الضريبية
177	أولاً: الرقابة الشكلية على إجراءات رفع الدعوى الضريبية
179	ثانياً: إصدار الحكم التمهيدي بانتداب خبير
179	أ - يجب أن تكون الواقعة المطلوب إثباتها ذات طابع تقني وليس قانوني
180	ب- مختلف الحلول التي تكون أمام القاضي الإداري للأمر بالخبرة الضريبية
185	ج- طبيعة الحكم أو القرار المتضمن انتداب خبير
189	خلاصة الباب الأول
193	الباب الثاني عن مدى خصوصية الإطار الإجرائي للخبرة القضائية وفعاليتها لتسوية المنازعة الضريبية
195	الفصل الأول النظام الإجرائي للخبرة الضريبية أمام القاضي الإداري: إجراءات عامة في قالب خاص
196	المبحث الأول الإطار الإجرائي لاتصال الخبير بالخصومة الضريبية
196	المطلب الأول: ضوابط تعيين الخبير وإجراءات رده
197	الفرع الأول: الأوضاع المختلفة لتعيين الخبير القضائي في المحاسبة
197	أولاً: الأمر بالخبرة بالتماس أحد الخصوم أو بأمر من القاضي
197	أ- نذب الخبير المحاسب بناءً على طلب أحد الخصوم
200	ب- نذب الخبير مباشرة من طرف القاضي
202	ثانياً: الشكليات الواجب توفرها في الحكم المتضمن تعيين خبير

202	أ- الشكليات العامة
203	ب- البيانات الخاصة
209	الفرع الثاني: ضوابط ردّ واستبدال الخبير القضائي المحاسب
209	أولاً: ضوابط ردّ الخبير
210	أ - طلب رد الخبير المحاسب
216	ب- سلطة القاضي الإداري في قبول رد الخبير المحاسب
218	ثانياً: استبدال الخبير
221	المطلب الثاني: مختلف مراحل تنفيذ المأمورية
222	الفرع الأول: مباشرة إجراءات الخبرة
222	أولاً: اختيار خبير قضائي مختصّ في المحاسبة
223	أ- قبول الخبير المحاسب إنجاز الخبرة
224	ب- رفض الخبير المحاسب إنجاز الخبرة
225	ثانياً: صلاحيات الخبير في حالة قبوله إنجاز المأمورية
225	أ- قيام الخبير باستدعاء الخصوم بعد قبوله للمأمورية:
232	ب- صلاحيات الخبير أثناء الانتقال إلى مكان النزاع
233	الفرع الثاني: بعض الأوضاع التي تعترض الخبير أثناء إنجاز المأمورية
233	أولاً: منع الخبير المحاسب من إجراء الخبرة
234	ثانياً: إقرار الخبير سماع بعض الأشخاص
234	أ- سماع الشهود
235	ب- استعانة الخبير المحاسب بمتّرجم
236	ج- الاستعانة بخبير آخر مختصّ في علم من العلوم
237	ثالثاً: تدخل القاضي للأمر ببعض التدابير
238	رابعاً: إقرار الخبير المحاسب عدم جدوى الخبرة

241	المبحث الثاني تقرير الخبير المحاسب عنوان للحقيقة التقنية في مادة الضرائب
241	المطلب الأول: محتوى تقرير الخبرة
242	الفرع الأول: البيانات التي يجب على الخبير المحاسب احترامها
243	أولاً : البيانات المنصوص عليها قانوناً
243	أ- أقوال الخصوم ومستنداتهم
243	ب- عرض تحليلي
244	ج- نتائج الخبرة (الخلاصة)
245	ثانياً: البيانات التي هي من نتاج الممارسة القضائية
245	أ- ديباجة التقرير (المقدمة)
246	ب- تحديد الأتعاب
250	ج- الملاحق
250	ثالثاً: عدد التقارير
252	الفرع الثاني: مميزات تقرير الخبير المحاسب
252	أولاً: الطابع الشخصي
254	ثانياً: السرية و الوضوح
254	أ- السرية
255	ب- الوضوح
256	ثالثاً: الطابع الوجيهي
258	المطلب الثاني: كيفية تعامل الخبير المحاسب مع الجهة القضائية و أطراف الدعوى
259	الفرع الأول : علاقة الخبير المحاسب بالجهة القضائية (بين المرافقة والمراقبة)
259	أولاً: علاقة الخبير المحاسب بالجهة القضائية (بين المرافقة والمراقبة)

260	أ- خضوع الخبير القضائي المحاسب لرقابة وإشراف النائب العام
260	ب- علاقة الخبير بالقاضي
264	ثانياً: علاقة الخبير المحاسب بأطراف الدعوى ومحاميهم
265	أ- حدود العلاقة بين الخبير القضائي المحاسب ورافع الدَّعوى أو محاميه
266	ب- حدود العلاقة بين الخبير والمدعى عليه
267	الفرع الثاني: مسؤولية الخبير القضائي في المحاسبة
267	أولاً: المسؤولية التأديبية
267	أ- طبيعة الأخطاء التأديبية
271	ب- العقوبات التأديبية
272	ثانياً: مسؤولية الخبير قضائياً (مدنية وجزائية)
273	أ- المسؤولية المدنية
275	ب- المسؤولية الجزائية
276	الفصل الثاني مظاهر عدم فعالية الخبرة القضائية لتسوية الخصومة الضَّرِيبِيَّة
277	المبحث الأول قصور النظام الإجرائي للخبرة القضائية في مادة الضرائب
278	المطلب الأول: من حيث القيمة الفنية والقانونية لتقرير الخبير المحاسب
279	الفرع الأول: اتساع سلطات القاضي الإداري مؤشر يُكَمِّش من قيمة الخبرة ضَّرِيبِيَّة
279	أولاً: كَيْفِيَّة تعامل القاضي الضريبي مع مضمون تقرير الخبير المحاسب
283	ثانياً: مناقشة تقرير الخبير المحاسب
284	الفرع الثاني: سلطات القاضي الإداري في التعامل مع محتوى تقرير الخبرة
285	أولاً: للقاضي الضَّرِيبِي مطلق الحرية في الأخذ بمضمون تقرير الخبير المحاسب
285	أ- المصادقة الكلية أو الجزئية على مضمون التقرير

290	ب- مختلف الحلول التي تكون بحوزة القاضي في حالة استبعاد الخبرة
294	ثانياً: الحجية التي يحوزها تقرير الخبير المحاسب
295	أ- الحجية النسبية في مواجهة الأطراف
295	ب- الحجية المطلقة عملاً بمبدأ قوة الشيء المقضي فيه
296	المطلب الثاني: من حيث العوارض التي قد تُصيب تقرير الخبرة
297	الفرع الأول: بطلان تقرير الخبرة
297	أولاً: تطبيقات البطلان الإجرائي للخبرة الضريبية
298	أ- تطبيقات البطلان في قانون الإجراءات الجبائية
302	ب- تطبيقات بطلان الخبرة في ظل أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية
304	ثانياً: آثار بطلان تقرير الخبرة على مضمونه
306	أ- إمكانية تصحيح الإجراء المعيب
308	ب- الأمر بخبرة جديدة
310	ج- بطلان الحكم أو القرار القضائي المبني على تقرير خبرة باطل
310	الفرع الثاني: سقوط الخبرة الضريبية
311	أولاً: كيفية سقوط إجراءات الخبرة
311	أ- تخلف الخصم عن القيام بالمساعي اللازمة
312	ب- فوات المدة الزمنية المحددة بسنتين
316	ج- إثارة الدّفع بسقوط إجراءات الخبرة
317	ثانياً: الآثار القانونية المترتبة عن سقوط الخبرة
318	أ- اعتبار الدّفع بسقوط الخصومة عارض إجرائي يُثار كدفع شكلي
319	ب- انقضاء إجراءات الخصومة دون انقضاء الحق الموضوعي
320	ج- إمكانية إعادة عرض النزاع أمام القضاء
320	د- حيازة الحكم في مرحلة الاستئناف بقوة الشيء المقضي فيه

322	المبحث الثاني عدم استقلالية النظام الإجرائي للخبرة الضريبية عن الإطار الإجرائي العام
323	المطلب الأول: تفكك واندثار إجرائي لمراحل إنجاز الخبرة في مادة الضرائب
323	الفرع الأول: عدم وضع نظام قانوني خاص بإجراء الخبرة في مادة الضرائب
324	أولاً: عدم إفراد الخبرة القضائية في مادة الضرائب بإجراءات خاصة
324	أ- مظاهر نقص الإلمام التشريعي بالخبرة في مادة الضرائب
326	ب- عدم مراعاة خصوصية إجراءات تسوية المنازعة الضريبية
328	ثانياً: عدم تخصص الخبير المحاسب وتأثير ذلك على محتوى تقرير الخبرة
328	أ- صعوبة الخوض في مسائل المحاسبة بعيداً عن النصوص الجبائية
329	ب- احتواء النزاع على مسائل حسابية ومصطلحات تقنية صعبة الترجمة ونية
332	الفرع الثاني: الطابع التقني والمعقد للنزاع الضريبي وعدم تخصص الخبير المحاسب
332	أولاً: إعادة النظر في محاسبة المكلف بالضريبة: مهمة معقدة تستوجب تدخل مختص
334	أ- مراقبة التصريحات
336	ب- التحقيق في المحاسبة
338	ج- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة
340	ثانياً: إعادة النظر في عملية التحقيق من طرف الخبير المحاسب
343	المطلب الثاني: الخبير القضائي المحاسب فاعل أساسي لتحديد مصير الخصومة الضريبية (بين صعوبة المهمة ومصادقية التقرير)
343	الفرع الأول: صعوبة تقديم الأدوار بين القاضي الإداري والخبير المحاسب
344	أولاً: نقص التعاون بين الخبير المحاسب والقاضي الضريبي: من يساعد من؟
350	ثانياً: الخبير المحاسب مقرر حقيقي لمصير المنازعة الضريبية
354	الفرع الثاني: نقص مصادقية عمل الخبير المحاسب: ضرورة البحث عن الأسباب
355	أولاً: عدم تحفيز الخبراء من طرف الجهات القضائية

356	ثانياً: عدم استقلالية الخبير المحاسب
357	ثالثاً: الميول غير المبرر للخبير المحاسب لصالح المكلف بالضريبة
358	أ- نقص المسؤولية والضمير المهني لدى بعض خبراء المحاسبة
358	ب- سعي بعض الخبراء إلى تحقيق أغراض شخصية مقابل المساس بمالية الدولة
360	رابعاً: نقص الرقابة القضائية على عمل الخبير المحاسب: رقابة شبه منعدمة
360	أ- إقرار المشرع بمسؤولية الخبير المحاسب تشريعياً لا يفيد تكريسها قضائياً
360	ب- أسباب تردد القضاء عن اتخاذ إجراءات الرقابة على خبراء المحاسبة
363	خلاصة الباب الثاني
366	خاتمة:
379	قائمة المراجع
427	الفهرس

ملخص الأطروحة:

منح المشرع الجزائري لإدارة الضرائب الكثير من السلطات والامتيازات أثناء تعاملها مع المكلفين بالضريبة، لغرض تحقيق الهدف الأساسي من فرض الضريبة وهو مساهمة كل المواطنين في تحمّل الأعباء العامة. ينتج عن هذا التعامل بين الطرفين الكثير من النزاعات التي يكون سببها في الغالب اعتراض المكلف بالضريبة عن الإجراءات التي تشرع فيها مصالح الإدارة الضريبية أثناء فرض الضريبة وتحصيلها. تتميز الخصومة الضريبية بالكثير من التعقيد نظرا للطابع التقني الذي يطغى على العمليات الضريبية وصعوبة الإلمام بمختلف الأحكام المتعلقة بالضريبة بسبب الزحمة التشريعية في مادة الضرائب وصعوبة التحكم في التعديلات المتكررة لقوانين الضرائب بموجب قوانين مالية لكل سنة. اعترف المشرع الجزائري بالطابع الخصوصي للمنازعة الضريبية وأفرد لها قانون إجرائي خاص، يطبق فقط على النزاعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، وألزم هذا الأخير على ضرورة إتباع طريقتين للتسوية، إدارية عن طريق تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب، وقضائية عن طريق عرض النزاع أمام القاضي الإداري باعتباره قاضي الإدارة. تعتبر الخبرة القضائية من تدابير التحقيق الخاصة في مادة الضرائب، يستحوذ هذا التدبير على عملية التحقيق في هذه المادة، نظرا لعدم تخصص القاضي القانوني وعدم تفقهه في المسائل التقنية والعلمية، الأمر الذي يفرض عليه في أغلب القضايا الاستعانة بخبير في تخصص المحاسبة. يلعب الخبير المحاسب دورا محوريا لتحديد مآل الخصومة الضريبية باعتباره مختص في مسائل المحاسبة، الأمر الذي يجعل القاضي الإداري يميل كثيرا إلى الأخذ بالنتائج التي يتوصل إليها الخبير إلى درجة أن أصبح هذا الأخير هو المقرر الحقيقي لمصير هذه الخصومة.

Résumé de la thèse :

Le législateur Algérien accorde à l'administration des impôts plusieurs prérogatives et privilèges en relation avec les contribuables, et cela afin de réaliser l'objectif principal de la fiscalité, à savoir la participation de tous les citoyens aux charges publiques.

La relation entre l'administration fiscale et les contribuables peut engendrer plusieurs litiges, essentiellement dues à l'opposition des contribuables aux manières et aux procédures dont les services de l'administration fiscale opèrent notamment lors d'imposition ou la couverture des impôts.

L'action en justice en matière fiscale est caractérisée par une grande complexité due essentiellement à la nature technique qui se généralise à travers les opérations fiscales, et aussi à la difficulté de connaître parfaitement les diverses dispositions relatives aux impôts, et cela en raison du nombre important des textes juridiques qui régissent le domaine fiscal, et aussi la difficulté de bien maîtriser les différentes modifications de ces textes par les lois de finances de chaque année.

Le législateur Algérien a reconnu le caractère spécifique du contentieux fiscal, et lui a attribué un droit procédural spécial applicable uniquement aux litiges entre l'administration fiscale et le contribuable. Ce dernier s'est engagé par la loi de suivre deux voies de règlement de ces litiges, à savoir la voie administrative, en déposant un recours auprès du directeur des impôts au niveau de la wilaya ; et une voie juridictionnelle, en présentant le différent devant un juge administratif en tant que juge de l'administration.

L'expertise judiciaire est considérée comme une mesure d'instruction spéciale aux matières d'impôts, étant donné la non spécialisation juridique du juge et son incompétence dans les affaires techniques et scientifiques, il est obligé dans la plupart des cas de faire appel à un expert comptable.

L'expert comptable joue un rôle central dans la détermination de l'issue de l'action en justice en matière fiscale, et cela par sa spécialisation dans les affaires comptables, ce qui pousse le juge administratif à se pencher d'une manière flagrante dans l'adoption des résultats obtenus par l'expert à un point où ce dernier est considéré comme le véritable acteur du sort de cette action.